

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Nina Paseková

# TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

## Ekonomická fakulta

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

### Proces zavádění metodiky "fullcost" na Technické univerzitě v Liberci

### Implementation of fullcost method at the Technical university of Liberec

DP-EF-KFÚ 2012 35

Bc. Nina Paseková

Vedoucí práce: Ing. Markéta Dubová, Ph.D., KFÚ

Konzultant: Ing. Romana Šuhtková, VZP ČR

Počet stran: 115

Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 4. května 2012

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2011/2012

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Nina Paseková**  
Osobní číslo: **E10000158**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**  
Název tématu: **Proces zavádění metodiky "fullcost" na Technické univerzitě v  
Liberci**  
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod a popis metod vědecké práce využité v rámci DP
2. Teoretické přístupy a metody stanovení nepřímých nákladů, jejich výhody a nevýhody
3. Aktuální situace v přístupu stanovení nepřímých nákladů v praxi Technické univerzity v Liberci z hlediska interních předpisů a ekonomické struktury TUL
4. Požadavky různých poskytovatelů na financování výzkumu z hlediska uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů, návržení modifikace výpočtu režie
5. Doporučení pro další praxi TUL

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

65 normostran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

KRÁL, B. aj. Manažerské účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.

Dokumenty MŠMT 2008 [online]. Praha. Dostupné z WWW:

<<http://www.msmt.cz>>.

Směrnice a Dokumenty EU 2008 [online]. Praha. Dostupné z WWW:

<<http://www.esfr.cz>>.

ACCA: Financial Management and Control Study Text. London: BPP Professional Education, 2004. ISBN 0-7517-1665-0.

MORSE, D. C.; ZIMMERMAN, J. L; Managerial Accounting. 1st ed., Boston: McGraw-Hill, 1997. ISBN 0-256-18955-2.

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

MARJÁNOVÁ, J. K problematice "fullcost" ve výzkumu. Liberec, 2009.

Diplomová práce. Technická univerzita v Liberci, Fakulta ekonomická, Katedra financí a účetnictví.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Markéta Dubová, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Romana Šuhtková


VZP ČR-odborný referent provozu

Datum zadání diplomové práce:

31. října 2011


Termín odevzdání diplomové práce:

4. května 2012

  
doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

děkanka



  
doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2011

### **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména §60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užijí-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinností informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 4. 5. 2012

*Paulora!*

## **Poděkování**

Tato diplomová vznikla za spolupráce několika lidí, kterým bych tímto chtěla poděkovat. Mé díky patří především vedoucí této práce Ing. Markétě Dubové, PhD., které vděčím za to, že jsem získala spoustu cenných zkušeností, informací a podkladů, ze kterých jsem mohla čerpat a bez kterých by tato diplomová práce nemohla vzniknout.

Nemohu opomenout další osoby, a těmi jsou kvestor TUL Ing. Vladimír Stach a jeho asistentka Ing. Martina Froschová, díky nimž mi bylo umožněno se podrobněji seznámit s metodikou full cost a nahlédnout do samého počátku vývoje full cost modelu na Technické univerzitě v Liberci.

V neposlední řadě bych chtěla také poděkovat své rodině za trpělivost, psychickou podporu a cenné rady.

## **Anotace**

Záměrem této diplomové práce je popsat a zhodnotit situaci v přístupu stanovení skutečné výše nákladů na Technické univerzitě v Liberci, zachytit proces změn nutných pro zavedení certifikované metodiky full cost a také samotný průběh implementace této metodiky. V teoretické části byly vysvětleny všechny důležité pojmy jako je náklad, kalkulace, členění a druhy nákladů, kalkulační metody a podstata metodiky full cost, pro pochopení této problematiky. V úvodu praktické části je uvedena základní charakteristika Technické univerzity v Liberci, druhy činností TUL, základní ekonomické údaje. Dále se pak praktická část věnuje už samotnému zavádění metodiky, a to od jejího počátku až po současný stav, probíhající modifikaci a také plánovaným změnám při dodržení interních a externích požadavků na tuto metodiku, především pak pravidel Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace.

**Klíčová slova:** rozvrhová základna, nepřímé náklady, kalkulace, metoda full cost, dotace, projekt

## **Anotation**

The aim of this thesis is to describe and evaluate a situational approach to determining the system of real costs at the Technical University of Liberec, to capture the process of change necessary for the implementation of certified full-cost method, and to examine the course of the implementation itself. The theoretical section describes the important terms necessary to understand this issue, including: cost, calculation, structuring and types of costs, calculation methods, and the principle of the full-cost method. The practical section introduction states the basic description of the Technical University of Liberec, types of activities, and basic economic indicators. Additionally, the practical section is dedicated to the beginning and current state of the implementation methods, ongoing modification and planned changes, while also maintaining the internal and external validity of these methods, especially in regards to the rules of Operational Programme Research and Development for Innovation.

**Key words:** cost driver, indirect costs, calculation, full cost method, grant, project



## Obsah

Seznam ilustrací.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam použitých zkratk, značek a symbolů .....	13
Úvod .....	15
1 Vysvětlení základních pojmů - náklady, kalkulace .....	17
1.1 Náklad z hlediska finančního a manažerského účetnictví .....	17
1.2 Členění nákladů .....	18
1.2.1 Druhové členění nákladů .....	18
1.2.2 Účelové členění nákladů.....	19
1.3 Alokování nákladů .....	23
1.4 Kalkulace .....	25
1.4.1 Kalkulační systém .....	28
2 Teoretické přístupy a metody stanovení režijních nákladů a kalkulace .....	30
2.1 Metody stanovení režijních nákladů .....	30
2.2 Význam a využití kalkulací v řízení organizací.....	33
2.2.1 Kalkulace plných nákladů .....	34
2.2.2 Kalkulace variabilních nákladů .....	35
2.2.3 Kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám – metoda ABC .....	37
2.2.4 Metody kalkulace strategicky orientovaného manažerského účetnictví .....	40
2.3 Dílčí závěr.....	44
3 Aktuální situace v postupu stanovení nepřímých nákladů v praxi TUL .....	46
3.1 Základní informace o Technické univerzitě v Liberci.....	46
3.2 Aktuální situace v přístupu stanovení nepřímých nákladů na TUL.....	55
3.2.1 Přejít k metodice full cost .....	56
3.2.2 Stávající metodika nepřímých nákladů na TUL .....	57
3.2.3 Pokyn kvestora č. 2/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek .....	62
3.2.4 Základní zdrojová data pro metodiku full cost.....	64
4 Požadavky poskytovatelů z hlediska uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů, metodiky stanovení režie .....	68

4.1	Evropská komise – „7. Rámcový program“ .....	68
4.2	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy - Operační program „Výzkum a vývoj pro inovaci“ .....	70
4.3	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy- Operační program „Vzdělávání pro konkurenceschopnost" .....	73
4.4	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy - Operační program „Lidské zdroje a zaměstnanost“ .....	74
4.5	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy – Operační program „EUREKA CZ“ .....	75
4.6	Ministerstvo životního prostředí - Operační program „Životní prostředí“ .....	76
4.7	Ministerstvo průmyslu a obchodu - program „TIP“ .....	77
4.8	Technologická agentura ČR - program „ALFA“ .....	78
4.9	Grantová agentura České republiky .....	79
4.10	Ministerstvo vnitra ČR – program „Bezpečnostní výzkum pro potřeby státu“ .....	80
4.11	Dílčí závěr .....	81
5	Modifikace stávající metodiky stanovení nepřímých nákladů na TUL .....	86
5.1	Zavádění nové metodiky pro výpočet nepřímých nákladů na TUL .....	86
5.2	Modifikace výpočtu režie od roku 2012/2013 navržená TUL .....	93
5.2.1	Výpočet nepřímých nákladů při využití stávající a nové metodiky .....	97
5.3	Další doporučení pro praxi TUL .....	102
6	Závěr .....	106
7	Seznam použité literatury .....	108
8	Seznam příloh .....	115

## Seznam ilustrací

Obrázek 1: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití .....	28
Obrázek 2: Organizační struktura TUL .....	51
Obrázek 3: Stávající metodika výpočtu nepřímých nákladů na TUL .....	62
Obrázek 4: Nepřímé náklady fakult a ústavů za rok 2011 na jednotlivých nákladových střediscích .....	66
Obrázek 5: Modifikace stávající metodiky nepřímých nákladů na TUL .....	95
Obrázek 6: Návrh interaktivního formuláře pro kalkulaci nepřímých nákladů v rámci projektů VaV a zakázek DČ .....	96
Obrázek 7: Nová Interaktivní webový formulář a jeho umístění přímo na webových stránkách TUL – záložka Účtárna .....	97
Obrázek 8: Výpočet nepřímých nákladů s platnými nákladovými koeficienty pro rok 2012 dle stávající metodiky .....	98
Obrázek 9: Výpočet nepřímých nákladů zakázky DČ pro rok 2012 dle stávající metodiky .....	100

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Porovnání výhod a nevýhod kalkulačních metod využívaných při řízení organizace .....	45
Tabulka 2: Přehled nákladů a výnosů za hlavní a doplňkovou činnost mezi lety 2008 až 2011 .....	47
Tabulka 3: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) - hlavní činnost - v tis. Kč .....	48
Tabulka 4: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) – doplňková činnost - v tis. Kč .....	48
Tabulka 5: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) – všechny činnosti - v tis. Kč .....	49
Tabulka 6: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) – všechny činnosti - v % .....	49
Tabulka 7: Počet poskytovaných studijních programů jednotlivými fakultami/ústavy .....	52
Tabulka 8: Vývoj nákladových koeficientů TUL pro jednotlivá režijní střediska (2004-2012) .....	65
Tabulka 9: Přehled řešených projektů z různých dotačních titulů v roce 2011 .....	81
Tabulka 10: Přehled neuznatelných nákladů s komentářem kvestora .....	82

## Seznam použitých zkratk, značek a symbolů

7. RP	7. Rámcový program
BV	Bezpečnostní výzkum
CDV	Centrum dalšího vzdělávání
CXI	Ústav pro nanomateriály a pokročilé inovace
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPČ	dohody o pracovní činnosti
DPH	daň z přidané hodnoty
EF	Ekonomická fakulta
FA	Fakulta architektury a umění
FM	Fakulta mechatroniky
FP	Fakulta pedagogická
FRIM	Fond reprodukce investičního majetku
FRVŠ	Fond rozvoje vysokých škol
FS	Fakulta strojní
FT	Fakulta textilní
GA ČR	Grantová agentura České republiky
IGA	Interní grantová agentura
IS	informační systém
KAM	Koleje a menzy
KFÚ	Katedra financí a účetnictví
KÚLK	Krajský úřad Libereckého kraje
MK	Ministerstvo kultury
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
MSP	malé střední podniky
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MV	Ministerstvo vnitra
MŽP	Ministerstvo životního prostředí
NN	nepřímé náklady
NTI	Ústav nových technologií a aplikované informatiky

OP LZZ	Operační program Lidské zdroje a zaměstnanost
OP VaVpI	Operační program Výzkum a vývoj pro inovace
OP VK	Operační program vzdělávání pro konkurenceschopnost
OP ŽP	Operační program Životní prostředí
PPV	pracovněprávní vztah
SKO	Akademické koordinační středisko v Euroregionu Nisa
HPP	hlavní pracovní poměr
SML	Statutární město Liberec
TA AV ČR	Technologická agentura akademie věd České republiky
TUL	Technická univerzita v Liberci
UHK	Univerzita Hradec Králové
UPOL	Univerzita Palackého Olomouc
ÚZS	Ústav zdravotnických studií
VaV	věda a výzkum
VŠ	Vysoká škola

## Úvod

Každá organizace, která chce uspět v konkurenci, musí umět řídit nejen své zaměstnance, ale také své činnosti. Součástí efektivního využívání všech kapacit je správné nastavení a oceňování výkonů/činností tak, aby byly do cen poskytovaných služeb nebo výrobků zahrnuty veškeré náklady a zároveň také, aby tyto aktivity přispívaly k rentabilitě. Ovšem nejde jen o jejich samotné započítání do ceny. Organizace by měla detailně znát rozpad nákladů na konkrétní výkony, a to z toho důvodu, aby v případě potřeby mohla eliminovat neefektivně vynaložené náklady, také aby uměla správně rozhodnout, jaké aktivity, produkty, služby apod. by měla spíše zrušit, omezit nebo naopak více rozvíjet.

Metodika vykazování nákladů v jejich skutečné výši, také známá jako full cost metoda, založená na přiřazování nákladů výkonům podle skutečnosti, je v soukromé podnikatelské sféře dlouhodobě známý pojem. Uplatňování tohoto modelu na univerzitách je ale trendem spíše několika posledních let. Tento fakt je dán tím, že univerzity do té doby částečně nemusely, částečně ani nepotřebovaly znát skutečnou výši nákladů v rámci svých výkonů.

Veřejné vysoké školy jsou z podstatné části financovány z různých dotačních titulů a někteří poskytovatelé požadují vykázat nepřímé náklady právě metodou full cost s využitím vhodné rozvrhové základny za současného vyloučení neuznatelných nákladů. Protože dochází k vývoji nejen v primárním a sekundárním sektoru, ale také v oblasti vzdělávání, jsou tímto univerzity nuceny začít se chovat více jako soukromé instituce především z toho důvodu, aby byly konkurenceschopné a finančně udržitelné.

Na univerzitách v zahraničí, zvláště pak v zemích jako je Nizozemí, Velká Británie, USA, Kanada nebo Austrálie, jsou principy tohoto modelu v praxi používány poměrně často. Vzhledem k tomu, že není přesně vymezen jednotný návod, jak metodiku zavést, a jsou dány spíše dílčí kroky, slouží poznatky z praxe těchto univerzit jako inspirace a doporučení. Tuto možnost využila i Technická univerzita v Liberci (dále jen TUL), když konzultovala zavedení své metodiky s univerzitou v holandském Leidenu.

Tato diplomová práce si klade za cíl zmapovat situaci na TUL týkající se stávající metody kalkulace nepřímých nákladů a dále popsat právě probíhající modifikaci na metodu full

cost, která reaguje na požadavky různých poskytovatelů. V neposlední řadě je úkolem této práce navrhnout doporučení pro praxi TUL.

Obsahem první kapitoly této práce je uvedení do problematiky, základní vysvětlení obecných pojmů, jako jsou náklady, kalkulace a další. Druhá kapitola je pak již detailněji zaměřena na metody a způsoby vypočtení nepřímých nákladů a kalkulací a uzavírá ji dílčí závěr, který shrnuje popsaná teoretická východiska vztažená k praxi TUL. Následující kapitoly mají praktický charakter. Popisují fungování TUL se zaměřením na principy stávající metody nepřímých nákladů. Ve čtvrté kapitole jsou popsány požadavky jednotlivých poskytovatelů dotací na způsoby vypočtení nepřímých nákladů spolu s výčtem neuznatelných nákladů. Poslední kapitola v praktické části se věnuje samotné modifikaci stávající metodiky full cost na TUL a porovnání stávající metodiky s metodikou novou, a to již na konkrétních příkladech vybraného projektu vědy a výzkumu a zakázky doplňkové činnosti.

Diplomová práce je zpracována na základě empirických metod, založených na popisu skutečné situace. Informace byly získávány především z pozorování, a to jak z dokumentačního, tak srovnávacího i kauzálního, ale i z rozhovorů. Dalšími použitými metodami je analýza a syntéza. Protože je zavádění metodiky full cost na TUL dlouhodobějším procesem, byl průběh konzultován jak s interními pracovníky univerzity - s kvestorem a jeho asistentkou, s vedoucí Personálního oddělení a Účtárny, tak také s externími pracovníky z auditorské společnosti, s pracovníky z jiných univerzit a organizacemi doma i v zahraničí. Důležitým zdrojem těchto informací byly schůzky pracovníků projektu s názvem „Zavedení metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci“ (ev. č. CZ.1.07/2.4.00/16.0010), který je zaměřen právě na zavedení této metodiky. V rámci projektu proběhlo i dotazníkové šetření zaměřené na zmapování současného stavu metodiky full cost na univerzitách a soukromých podnicích v České republice a v některých zemích Evropské unie. [1]



# 1 Vysvětlení základních pojmů - náklady, kalkulace

Obsahem této kapitoly bude vymezení základních pojmů týkajících se řízení nákladů. Bude vysvětleno, jaký je rozdíl mezi nákladem z pohledu finančního a manažerského účetnictví, které je pro tuto práci stěžejní, do jakých skupin jsou náklady tříděny. Pro úplné porozumění tématu bude také nastíněn pojem kalkulace nákladů, a druhy kalkulací.

## 1.1 Náklad z hlediska finančního a manažerského účetnictví

Náklad je vysvětlován jako jakýkoliv úbytek aktiv, vyjádřený v peněžních jednotkách, snižující hodnotu vlastního kapitálu za určité období.

Z pohledu finančního účetnictví je náklad chápán jako reálně spotřebovaný a v peněžní formě vyjádřený úbytek, mající volnou vazbu k výkonům organizace. Do těchto nákladů jsou zařazovány nejen náklady na samotné řízení, ale i náklady, jako jsou dary, daně ze zisku aj. Náklady obecně znamenají pokles ekonomického prospěchu v podobě snížení aktiv a vzniku závazků. Vzhledem k tomuto faktu tak snižují vlastní kapitál. [2] [3]

V případě manažerského neboli nákladového účetnictví, které je pro tuto diplomovou práci stěžejní, je náklad považován za hodnotově vyjádřené účelné vynaložení ekonomických zdrojů, které je účelově spojeno s vykonáváním předmětu podnikání. Z toho vyplývá nutnost sledovat náklady nejenom v jejich skutečné výši, ale také tak, aby bylo zajištěno jejich hospodárného využití. [2]

Mezi dva nejdůležitější aspekty takto specifikovaných nákladů patří:

- **účelovost** – vyjadřuje skutečnost, že hlavním důvodem investování ekonomických zdrojů je jejich zhodnocení, účelově vynaložený náklad má úzký vztah k výkonům (výrobkům, službám, pracím),
- **účelnost** – zajišťuje dodržení podmínky, aby zdroje byly vynakládány smysluplně a přiměřeně výsledku činnosti účetní jednotky.

V nákladovém účetnictví se proto sleduje právě spojitost nákladů s tvorbou výkonů, jejich procesů a činností středisek. [2]

## 1.2 Členění nákladů

Jedním z důvodů, proč jsou náklady dále členěny do navenek heterogenních, uvnitř ovšem homogenních skupin, je jejich účinné řízení. Toto rozdělení by mělo být reakcí na účelnou potřebu, vztahem k řešení nastolených problémů. [4]

Typy rozdělení nákladů:

1. druhové členění,
2. účelové členění,
3. náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby.

### 1.2.1 Druhové členění nákladů

Mezi základní nákladové druhy patří takové náklady, které:

- představují spotřebu hmotných statků – spotřeba materiálu, spotřeba energie,
- jsou spojeny s výkonem práce a služeb, doprava, opravy a udržování, ekonomické, právní služby pořízené od externích dodavatelů,
- mají charakter práce uvnitř podniku – mzdy, sociální a zdravotní pojištění aj.,
- odpovídají opotřebení dlouhodobého majetku,
- jsou vázány na platební styk – úroky, pojistné atd. [5]

Nákladové druhy, jež vstupují do organizace, mají následující povahu:

- **jsou externí** – přichází do dané aktivity z vnějšku, nevznikají uvnitř výrobního procesu (příklad: spotřeba energie, materiálu, dodavatelské služby, mzdové, ostatní personální náklady, oprávký spojené s danou aktivitou),
- **jsou prvotní** – poprvé zaznamenány k dané aktivitě,
- **jsou jednoduché** – vyjádřeny jedním údajem. [5]

Hlavní smysl druhového členění nákladů tkví v tom, že slouží jako informační základna při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou účetní jednotky a dodavateli, kteří tyto zdroje mohou dodat. Mělo by sloužit jako návod, jakým způsobem, od koho a kdy by měl podnik zajišťovat materiální zásoby, energie, služby aj. [5]

Jak uvádí Čechová [5, s. 74], „*hlavní význam má pro uživatele externích informací, a to jak externích, tak také manažerů. Tkví v tom, že náklady takto členěné podávají informace o celkové výši peněžitých prostředků vynaložených na danou aktivitu, a to v určitém logickém členění*”.

Ještě důležitější je toto rozdělení při vytváření účetní závěrky v zemích, řídících se anglosaským způsobem výkaznictví. Vyčíslování národního důchodu, materiálové spotřeby, mzdových nákladů za danou zemi se uvádí v příloze tohoto dokumentu. [4]

Pro vnitropodnikové účely je však zmíněné členění nedostačující. Není možné z něj čerpat údaje pro finanční analýzu, ať už jde o zjišťování hospodárnosti, účinnosti nebo efektivnosti, a to z toho důvodu, že druhové členění nevysvětluje příčinu vynaložení nákladů. [4]

### **1.2.2 Účelové členění nákladů**

Vzhledem k tomu, že druhové členění nákladů nebere v úvahu účel vynaložených nákladů a je prakticky u něho nemožná kontrola správné spotřeby zdrojů, dochází k rozlišení i podle činností, které jsou odpovědné za jejich vznik. [6]

#### ***Náklady ve vztahu k výkonům***

Z tohoto hlediska se náklady dále rozlišují na:

- a) náklady technologické a náklady na obsluhu řízení,
- b) náklady přímé a nepřímé,
- c) náklady jednicové a režijní.

#### *a) Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení*

Tyto náklady jsou většinou vynakládány současně při tvorbě určité aktivity, ale může nastat i ta situace, která zahrnuje více technologických procesů. Charakteristickými rysy technologických nákladů jsou např. výrobní náklady – spotřeba materiálu, mzdy pracovníků podílejících se na vykonání dané činnosti, jednom technologickém celku, přičemž těchto útvarů může být v rámci jednoho účetního subjektu několik, tyto náklady přímo úměrně odrážejí skutečnost v případě zvyšování výroby – s implementací nového produktu nebo při vyšším využití výrobních kapacit, a tím tak ke zvýšení spotřeby materiálu, osobních nákladů apod., v případě snížení produkce se technologické náklady nevynaloží.

Náklady na obsluhu a řízení zahrnují náklady několika technologických útvarů, náklady na skladování pro všechny tyto výrobní útvary, náklady na udržování a opravy strojů, mzdy obsluhujících pracovníků, oproti technologickým nákladům se při snížení, omezení ani zrušení výroby nemění, jejich podíl se zvyšuje, což by mělo mít za následek efektivnější využití zdrojů. [2]

#### *b) Náklady přímé a nepřímé*

Podstatou je rozdělení nákladů na jednotlivé činnosti a výkony, se kterými náklady věcně souvisí. Přímé náklady jsou takové náklady, které můžeme jednoznačně přiřadit a vykalkulovat na určitý výkon, patří mezi ně převážně technologické náklady, v některých situacích i náklady na obsluhu a řízení. V organizaci, která se zabývá výrobou, bude za přímý náklad považován spotřebovaný materiál, mzdy výrobních dělníků, odpisy zařízení, ale také třeba provozní náklady vývojového celku, jejich mzdy atp.

V porovnání s přímými náklady, se nepřímé náklady nedají vyčíslit ani přesně stanovit ke konkrétnímu výrobku či službě. Pro jejich zjištění jsou zapotřebí matematické výpočty, např. konkretizace rozvrhové základny a následný přepočet nepřímých nákladů v příčinné souvislosti s touto základnou. Za nepřímý náklad se mimo jiné považuje náklad na obsluhu a zařízení, opravy strojů a materiál spotřebovaný pro různé typy výkonů. [2]

### *c) Náklady jednicové a režijní (kalkulační členění)*

Jednicové i režijní náklady vymezují technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení vztahující se k jednotlivým výkonům a měly by podávat správné informace o jejich objemu a obsahu týkajících se jednotlivých výkonů. [2]

#### Jednicové náklady

Jsou to náklady vykazující se samostatně ve stanovených jednotkách ve vztahu ke konkrétní jednici výkonu., tzn. především technologické náklady, částečně potom náklady na řízení a obsluhu a jejich charakter je přímý (nepřímé jednicové náklady se vyskytují zřídka). Na základě rozeznání, které náklady patří kterým výkonům, je poté možné pomocí norem spotřeby, vyjádřených v naturálních jednotkách, vymezit nákladový úkol a tím tak tuto spotřebu vyčíslit. V okamžiku, kdy dojde k ocenění normy spotřeby na jednu jednotku výkonu, dochází k vypočtení kalkulace jednicového nákladu – určujícího faktoru řízení hospodárnosti. [2] [5]

Jednicové náklady představují, např. spotřebu materiálu, mzdové náklady a za určitých podmínek i odpisy strojů. [5]

#### Režijní náklady

Zatímco jednicové náklady byly vykazovány jednotlivě, tak režijní náklady jsou vyjadřovány souhrnně jako celek a až následně rozpočítávány na ostatní úseky. Výše nákladů na dané výkony je závislá na výši rozvrhové základny (rozvrhová základna podrobněji vysvětlena v podkapitole 1. 3 alokování nákladů).

Protože mají ve výrobním procesu různé funkce, dále se dělí na:

- **zásobovací režii** – oddělení zásobování zajistí materiál pro výrobu, přičemž náklady na toto oddělení, tvořící zásobovací režii, se rozloží na jednotlivá střediska, pro která je materiál nakupován,
- **výrobní režii** – v okamžiku, kdy je předán materiál do výroby, plní svou funkci výrobní celek, kde vznikají jednak jednicové náklady, ale také režijní (souhrnné za celé oddělení), tyto náklady se opět dle norem rozpočítají, tím tvoří výrobní režii,

- **správní režii** – do této režii jsou zahrnovány mzdy technicko-hospodářských pracovníků; účetní, ekonomové, vývojáři, management podniku,
- **odbytovou režii** – veškerá režie spojená s odbytem výkonů; obaly, expedice, mzdové náklady prodejců. [5]

### *Náklady ve vztahu k útvarům*

Náklady vznikají, dá se říci, v každém útvaru organizace a jejich regulace je značně náročnou aktivitou. V této souvislosti dochází k rozdělení nákladů podle:

- **místa vzniku** – účetní jednotka je schopna určit, s jakým úsekem náklady souvisí a důvodem pro jejich vyčíslení je především zajištění věcné a časové spojitosti mezi produkcí a potřebnými zdroji pro jejich výrobu, efektivní využití kapacity, efektivní zajištění kooperace mezi útvary,
- **odpovědnosti** – využívá se u větších firem, ve kterých je zapotřebí určit odpovědnost za náklady – v konkrétním útvaru se používají vnitropodnikové ceny (předem dané) nehledě na to, jaké náklady byly spojeny s tímto výkonem v útvaru, který nám tento výkon předal, v případě vzniku nákladů způsobené jiným úsekem (předání zmetku), se tyto náklady účtují na vrub úseku, který vadu zavinil. [5]

Důvodem, proč jsou náklady bez ohledu na to, jakou mají povahu či jakého jsou druhu, sledovány, je ten, že podávají managementu informace pro řízení výroby. Správné rozdělení nákladů do skupin přímých, nepřímých a jednicových, režijních napomáhá účetní jednotce snadněji dosáhnout efektivnosti, hospodárnosti a účinnosti.

### *Náklady ve vztahu ke změnám objemu výroby*

K těmto nákladovým skupinám patří náklady závislé na objemu produkováných výkonů – náklady variabilní a fixní. Význam těchto nákladů spočívá v určení závislosti spotřebovaného množství nákladů při změně množství vyráběných výrobků či služeb. [6]

Variabilní náklady se, na rozdíl od fixních nákladů, které jsou po určité období stejné, v souvislosti se změnou objemu produkce mění. Pokud se variabilní náklady zvyšují přímo úměrně zvyšujícímu se množství výkonů, jsou nazývány proporcionálním, v případě, že

náklady rostou rychleji než produkce, pak jde o náklady nadproporcionální, opakem jsou podproporcionální. [6]

Pro nalezení rovnováhy mezi variabilními a fixními náklady se používá bod zvratu. V tomto bodě jsou náklady pokryty produkcí a je dosažena jejich návratnost. [5]

### **1.3 Alokování nákladů**

Pro určení správné výše nákladů související nejen s výrobou, ale i s jednotlivými odděleními právnímu subjektu, zákazníky a nakonec i s rozhodnutími, je nutné náklady přiřadit k těm správným činitelům. Alokace má za úkol zpřesnit informace o nákladech připadající na jednotlivé činnosti s ohledem na rozhodovací úlohu. Nelze přesně stanovit, jaký způsob výpočtu je vhodný nebo nevhodný, ovšem měla by být dodržena souvislost nákladů a objektů alokace a pravidla rozhodovací úlohy. Podstatou rozhodovací úlohy je určit a zajistit:

- využití ekonomických zdrojů, a tím tak i ovlivnění budoucího vývoje sortimentu,
- kalkulaci nákladů na jednotlivé výkony,
- výši ceny, kterou jsou zákazníci ochotni zaplatit (skutečné náklady jsou brány v úvahu jen částečně),
- efektivní jednání zaměstnanců a vedení,
- reprodukční úlohu,
- vázanost ekonomických zdrojů jako je nedokončená výroba, polotovary aj.

Existují 3 způsoby přidělení nákladů dílčímu výkonu, a to metoda příčinné souvislosti vzniku nákladů, metoda únosnosti nákladů a metoda průměrování. Tyto metody budou dále rozpracovány.

#### **Metoda příčinné souvislosti vzniku nákladů**

Je metoda, která má největší vypovídací schopnost a je proto i nejčastěji využívána. Zastává názor, že velikost nákladů připadající na jednotlivý výkon má odpovídat skutečné výši spotřebovaných zdrojů. [4]

### **Metoda únosnosti nákladů**

V případě, kdy není možné vypočíst náklady pomocí metody příčinné souvislosti, využívá se princip únosnosti nákladů. Předně se používá v situacích, kdy organizace musí stanovit takovou cenu, která respektuje jednak výrobní náklady a jednak to, aby její výše byla dostatečná pro tvorbu zisku.

### **Metoda průměrování**

Pokud nelze cenu nákladů spočítat pomocí předchozích dvou principů, náklady jsou vyčísleny pomocí průměrného podílu nákladů na jeden výkon. Předpokladem této metody je to, že je známa vázanost ekonomických zdrojů v zásobách vlastní výroby dle kalkulace předchozího období.

Implementace zahrnuje tyto tři fáze:

1. vyčíslení přímých nákladů související s daným výkonem,
2. co nejpresnější vymezení nepřímých nákladů ve vztahu ke konečnému výrobku (celková výše nepřímých nákladů),
3. co nejpresnější určení podílu nepřímých nákladů vztahujícím se k danému druhu výrobku. [5]

Jelikož se v druhé a třetí fázi využívá kalkulace nepřímých nákladů, je nutné jasně definovat rozvrhovou základnu, díky které je možné náklady jasněji vymežit.

Rozvrhová základna je určitý druh přímého nákladu/veličiny ( $m^2$ , počet osob) a pomocí jeho poměru na jednotku výkonu jsou přepočítávány i poměry nepřímých nákladů. Takto lze nechat náklady rozpadnout až na jeden výrobek, aktivitu, službu – tedy kalkulační jednici. Pro věrný výpočet rozvrhové základny je nutné zvolit takovou základnu, která přímo souvisí jak s jednotkou výkonu, tak s rozvrhovanými náklady, např. při spotřebě energie se základna vyčísluje na základě poměru podlahové plochy jednotlivých částí účetní jednotky. [5]



## 1.4 Kalkulace

Druhy nákladů, které se mohou v organizaci objevit, už byly popsány, proto bude předmětem této kapitoly vysvětlení pojmu kalkulace a definování způsobů, jakými je možné náklady na jednotku produkce vyčíslit.

Při nákupním rozhodování zákazník poměřuje vztah užitné hodnoty výkonu a jeho ceny. Na tomto základě se poté rozhoduje, který produkt/službu nakoupí. Jedním z podnikových cílů je udržet se v silném konkurenčním prostředí, a tím si tak zajistit optimální výši odběratelů. Protože ti, kdo ovlivňují velikost odbytu, jsou spotřebitelé, jsou firmy nuceny vyčíslit kalkulaci nákladů co nejpresněji na jednotlivé výkony a v souvislosti s tím také stanovit cenu přijatelnou pro zákazníka. [6]

Kalkulace, nejdůležitější nástroj řízení, podává souhrnný pohled ve vztahu věcného a hodnotového předmětu podnikání a patří k primárnímu nástroji pro hodnotové řízení po linii výkonů. Kalkulací se obecně rozumí výpočet hodnotových veličin, jako je velikost nákladů, marže, zisku, ceny, atd. na určitý výkon, ať už jde o výrobek, práci nebo službu, který je zapotřebí vyjádřit v souvislosti s jejich produkcí. [4]

Kalkulace nejen že slouží jako zdroj informací pro řízení nákladů, ale slouží také při plánování a kontrole v operativním řízení (stanovení výše jednicových nákladů výkonů, vyčíslení přírůstku nebo úbytku vlastních výrobků, příp. nedokončené výroby), při rozhodování o struktuře výrobků (zda je výhodnější vyrábět sami, či využít outsourcingu), volbě cenové politiky a také při určování vnitropodnikových cen. [6]

Předmětem kalkulace jsou veškeré druhy výkonů, které organizace produkuje. Mohou to být jak kalkulační jednice vymezené určitou měrnou jednotkou a druhem, na které se zjišťují (u výrobků kus, u provozu automobilu hodina nebo kilometr, u energie jednotka vyprodukované energie)[5, str. 87], tak také kalkulované množství (počet výrobků, předpokládaný počet hodin/ujetých kilometrů na danou zakázku), náklady na produkci energie ve vztahu ke kapacitě energetického zařízení, které obsahuje určitý počet kalkulačních jednic, na něž se celkové náklady vyčíslují. V podnicích, mající rozsáhlou

škálu výrobků se stejnou technologií, se pro ulehčení kalkulovaly jen ty skupiny nebo druhy nákladů, které jsou nejdůležitější, v současné době stoupající automatizace je ovšem kladen požadavek na zvyšování rozsahu kalkulované produkce. [4] [5]

### **Kalkulační vzorec**

Pro vypočítání nákladů na jednotlivý výkon se využívá kalkulační vzorec s předepsanou strukturou. Tato struktura zohledňuje výskyt jednicových a režijních nákladů, o kterých bylo pojednáno v oddíle 1.2.2, v časovém sledu.

#### *Typový kalkulační vzorec*

přímý materiál

+ přímé mzdy

+ ostatní přímé náklady

+ výrobní režie

---

= **vlastní náklady výroby**

+ správní režie

---

= **vlastní náklady výkonu**

+ odbytová režie

---

= **úplné vlastní náklady výkonu**

[4 s. 134]

Tento typový kalkulační vzorec nebere zřetel na odlišný charakter fixních a variabilních nákladů (fixní náklady jsou počítány dle rozvrhových základů režijních nákladů). Pro požadavky dlouhodobé analýzy, aktuálního stavu vnitropodnikových zásob nebo stanovení ceny jednotlivě vyráběných zakázek slouží kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace). [6]

### *Vzorec absorpční kalkulace*

Cena po úpravách

- variabilní náklady (přímé náklady x variabilní)

= **krycí příspěvek (marže)**

- fixní náklady v průměru na jeden výrobek

= průměrný zisk/ztráta připadající na výrobek

[4 s. 137]

Nároky na přesnější vyjádření splňuje kalkulační vzorec neúplných nákladů, který respektuje vztah fixních a variabilních nákladů při změně vyráběného množství. [5]

Dalším druhem kalkulace je kalkulace dynamická a je využívána pro ocenění vnitro-podnikových výkonů předávané podnikovým útvarům. Tato kalkulace využívá přímých a nákladů tříděných podle fází reprodukčního procesu. Základ tvoří stejná data jako pro typový kalkulační vzorec, ale s detailnějším rozdělením variabilních a fixních nákladů v jednotlivých etapách.

### *Vzorec dynamické kalkulace*

přímé náklady

+ ostatní přímé náklady (variabilní + fixní)

= **celkové přímé náklady**

+ výrobní režie (variabilní + fixní)

= **výrobní náklady**

+ prodejní režie (variabilní + fixní)

= **náklady výkonu**

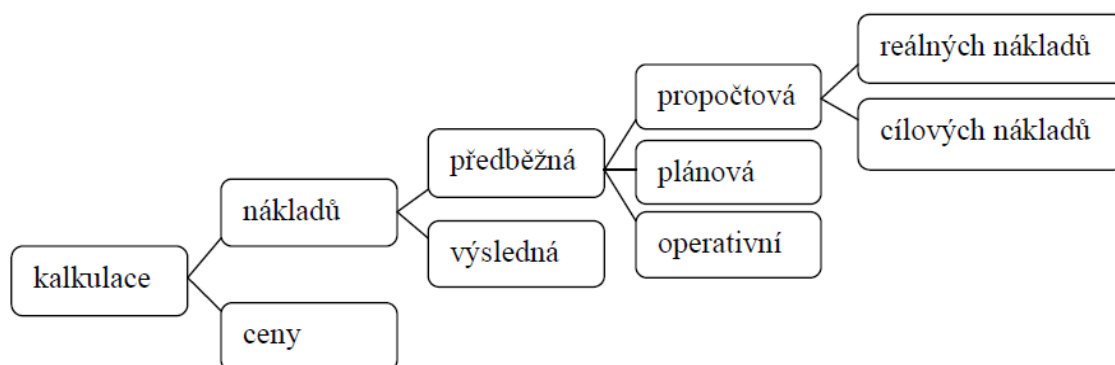
+ správní režie

= **plné náklady výkonu**

[4 s. 138]

### 1.4.1 Kalkulační systém

Tento systém zahrnuje kalkulace uvnitř organizace a jejich vzájemný vztah. Počet druhů kalkulace je odvislý na několika faktorech, např. velikosti, druhu podniku, stupni vypovídací schopnosti nákladů nebo také na jejich využití v různém období.



**Obrázek 1: Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu zpracování a využití**

Zdroj: [4 s. 187]

Uvedené rozdělení podává přehled o typech kalkulace z hlediska časového sledu. Předběžné kalkulace jsou sestavovány vždy před počátkem výroby, zatímco kalkulace výsledná, jak sám název napovídá, až po výrobním procesu. [6]

Propočtová neboli rozpočtová kalkulace je sestavována v tom okamžiku, kdy ještě není zcela zpracovaná detailnější konstrukční a technologická dokumentace a teprve poté dochází k vyšší technické specifikaci. Jako podklad se používají údaje z dokumentace podobných produktů, např. ceny, technické parametry, výsledné kalkulace. Operativní kalkulace lze využít jako doplněk v případě ocenění podobných výrobků. Tato kalkulace, známá již z vyrobených výkonů, vyčíslí hodnoty těch částí výrobků, které si jsou podobné, a jen pro tu inovovanou část produktu se spočítá kalkulace propočtová. Ve výsledku bude rozpočtová kalkulace větším poměrem tvořena přesně stanovenými náklady, zbývající část bude tvořena z rozpočtovaných nákladů. Tento fakt je dán tím, že většina výrobků není zcela nová, ale pouze inovovaná a jinak upravená a určitá část nákladů, proto zůstává stejná. [6]

Jak již bylo zmíněno, tak operativní kalkulace, často nazývaná běžná nebo výrobní, je založena na podrobných standardech spotřeby materiálu a času platném k okamžiku vypočtení kalkulace. Vlivem vývoje výroby dochází pokaždé, kdy vznikne ve výrobním procesu změna, k přepočtu výrobní kalkulace na kalkulaci s aktuálně platnými čísly. Z tohoto důvodu je normativní kalkulace považována za nejpřesnější podnikovou kalkulaci. [6]

Plánová kalkulace nachází své uplatnění v opakující se, sériové i hromadné produkci. Lze ovšem předpokládat menší nuance v případě homogenní výroby produkující jeden, případně několik málo homogenních výrobků a v produkci různorodé s širokým sortimentem produktů. U homogenní produkce se předpokládá konstantnost výrobních podmínek, proto se drobné odchylky respektují. Plánová výroba má poté charakter běžné kalkulace a je používána jako úkol pro výrobní útvary. V okamžiku, kdy je produkce heterogenní, sestavuje se kalkulace k 1. lednu a jsou do ní začleněny všechny změny norem pro ten daný rok. Protože platí celý rok, je schopna nám poskytnout výši průměrných nákladů a neslouží jako úkol pro výrobní úsek. [6]

Po skončení daného výkonu se sestavuje kalkulace výsledná, ať už průběžná (okamžiková) nebo intervalová (průměrná roční), která plní kontrolní funkci všech předběžných kalkulací určitého produktu. Její nevýhodou ale je to, že udává náklady pouze v souhrnné částce a z tohoto důvodu není možné přesně zjistit odchylky v jednotlivých kalkulačních položkách. Své využití najde při řízení cen, při tvorbě propočtových kalkulací nebo predikce časových řad. [6]

## **2 Teoretické přístupy a metody stanovení režijních nákladů a kalkulace**

Metodou kalkulace se chápe způsob rozklíčování jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. To, jakou metodu by měla organizace zvolit, závisí na předmětu kalkulace, tedy na tom, co je kalkulováno - druh výrobku, na způsobu přiřazování nákladů na kalkulační jednici a také na požadavcích týkající se struktury a podrobnosti členění nákladů. [7]

Pro vypočtení kalkulace se využívá kalkulačního členění nákladů. V případě, že můžeme objem nákladů přímo přiřadit k určitému výkonu, jsou to náklady jednicové v opačném případě režijní, jak bylo zmíněno v oddíle 1.2.2. V souvislosti s tím, že jednicové náklady jsou v příčinném vztahu s určitým výkonem, se tyto náklady načítají do ceny výrobku či služby přímo. V předběžné kalkulaci vyjadřují naturální normy spotřeby ekonomických zdrojů, ve výsledné kalkulaci ukazují skutečnou spotřebu zdrojů. Zatímco u jednicových nákladů bylo možné najít příčinnou souvislost s konkrétním výrobkem, u režijních nákladů, mimo režijních nákladů na konkrétní výkon, který jsme schopni přesně určit, tento vztah neexistuje, a proto je nutné využít nepřímého přiřazení pomocí rozvrhových základů. [6]

### **2.1 Metody stanovení režijních nákladů**

Pro určení hodnoty režijních nákladů slouží několik metod, jejichž princip bude detailněji popisovat tato podkapitola.

Metody stanovení režijních nákladů:

*a) kalkulace dělením:*

- prostá,
- stupňovitá,
- s poměrovými čísly, [5]

*b) kalkulace přirážkou:*

- rozčítací,
- odčítací. [8]

### ***Kalkulace dělením***

#### *Přiřazování nákladů prostým dělením*

Tato kalkulace přičítá náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k počtu, množství kalkulačních jednic odlišných druhů výkonů. V případě, že jsou výkony z pohledu nákladové náročnosti poměrně ekvivalentní, je jednotka množství výkonů vhodným měřítkem. [2]

Jedná se o nejjednodušší metodu kalkulace, kterou používají účetní jednotku mající homogenní hromadnou výrobu – výroba energie, těžba uhlí, podniky služeb. [6]

$$n = N/q$$

n jsou náklady na kalkulační jednici, N je suma nákladů za určité období a q počet vyprodukovaných kalkulačních jednic za určité období. [7, str. 102]

#### *Stupňovitá kalkulace dělením*

Metoda nachází hlavní uplatnění v případě, že výrobek projde určitými výrobními fázemi, tedy pro fázovou výrobu. Kalkulace se vypočítá pro každou fázi výrobního procesu, proto je nutné tyto náklady evidovat pro každé nákladové středisko. Jsou dva způsoby kalkulace nákladů, a to spočítat náklady zpracovací, vzniklé – takový postup by zahrnoval součet ceny materiálu vynaloženého v prvním výrobním stupni, zpracovacích nákladů jednotlivých výrobních stupňů a společných nákladů. Tento způsob se nazývá rozvrhová metoda a využívá se hlavně v chemické výrobě. [7]

Další možností je postupná kalkulace, kterou se rozumí součet celkových nákladů každého výrobního stupně s tím, že z těchto nákladů se poté v dalším stupni stávají materiálovými náklady. [7]

### *Kalkulace s poměrovými čísly*

V případě, že účetní jednotka vyrábí produkty odlišné jen velikostí, tvarem, hmotností, pracností nebo jakostí, využívá se kalkulace s poměrovými čísly. Základ této metody spočívá v určení poměrových čísel, a to dle poměru, např. času vzhledem k výrobě, hmotnosti, přímým mzdám atd. Objem produkce v poměrném vyjádření se spočítá tak, že se vynásobí poměrová čísla s příslušnou velikostí výroby a ta se sečtou. Pro získání sumy nákladů na jednotku základního výrobku je nutné celkové náklady vydělit součtem poměrových jednotek. Náklady na ostatní výrobky se spočítají vynásobením nákladů připadajících na základní výrobek s příslušnými poměrovými čísly ostatních výrobků. [7]

### ***Kalkulace přírážková (sdružených výrobků)***

Pokud má organizace heterogenní výrobu, obsahující jak různé druhy materiálu, tak různá množství materiálu, různou náročnost na zpracování, a tím i nestejně zatěžují výrobní stroje, v případě služeb jsou využívány diferencované profese, volí kalkulaci přírážkovou. [6]

Principem je rozčlenění nákladů na přímé a nepřímé. Přímé lze spočítat přímo na danou jednici, nepřímé (režijní) náklady se zjistí na základě rozvrhové základny a zúčtovací přírážky sloužící jako přírážka k přímým nákladům. Tuto přírážku lze stanovit určitým procentem (podíl režijních nákladů na nákladový druh předem určené rozvrhové základny), ale také sazbou (podíl režijních nákladů na jednotku naturální rozvrhové základny). Cílem je vykazovat co nejvíce přímých nákladů. [9]

Tato metoda je založena na stanovení rozvrhové základny. Jak již bylo uvedeno výše, tato veličina by měla mít příčinný vztah k rozvrhovaným nákladům, měla by být přiměřeně velká pro případ výkyvů, poměr mezi rozvrhovanými náklady a základnou by měl být poměrně stálý a neméně důležité je také to, aby byla snadno zjištělná a kontrolovatelná. [6]



### *Kalkulace přirážková rozčítací*

Pokud mají vyrobené produkty shodnou prodejní cenu, jsou brány jako výrobky hlavní a pro stanovení kalkulace se používá právě tato kalkulace. Na základě této metody je nejen možné vyčíslit náklady u sdružených výrobků při stanovení prodejní ceny, ale také ocenit výši zásob v případě, že na konci období nebyly všechny sdružené výrobky prodány. Kalkulace je založena na rozpočtení celkových nákladů za použití poměrových čísel (technických koeficientů), přičemž tyto koeficienty jsou odvozeny od poměru technických hodnot jednotky dílčích výrobků. Například výroba mouky, destilace ropy atd. je typickým příkladem využívající tento způsob vypočtení nákladů. [6] [8]

### *Kalkulace přirážková odčítací*

Tento způsob účetní jednotka využije v případě, že vyrábí pouze jeden product hlavní a ostatní se řadí k vedlejším. Princip je založen na odečtení všech nákladů připadající na vedlejší výrobky vyčíslené v prodejních cenách. Zbývající částka je potom považována za velikost nákladů na hlavní výrobek. [6]

## **2.2 Význam a využití kalkulací v řízení organizací**

Kalkulace mají při řízení organizací široké spektrum využití. V užším pojetí je cílem kalkulací řízení hospodárnosti nejen jednicových, ale také ostatních variabilních nákladů. Z širšího hlediska by kalkulace měla být syntetickým nástrojem pro řízení úspornosti, vyšší efektivitu využívání ekonomických zdrojů v závislosti na výtěžnosti kapacit. Kalkulace by také měla vytvářet motivační účinek ve vztahu k vnějšímu tržnímu prostředí. [4]

Podle rozsahu přiřazení nákladů na kalkulační jednici, členíme kalkulace na kalkulaci plných a variabilních nákladů. Tyto druhy kalkulace se řadí mezi dva základní způsoby vyjádření podnikatelského procesu v účetnictví. [4] [10]

Dále budou v této podkapitole více rozvedeny kalkulace ABC a metody kalkulace strategicky orientovaného manažerského účetnictví.

### 2.2.1 Kalkulace plných nákladů

Je to specifická kalkulace, známá také jako absorpční metoda kalkulace plných nákladů nebo jako full cost metoda. Kalkulace úplných nákladů je založena na principu převedení druhově členěných nákladů – představující vstupy podnikatelského subjektu, na kalkulačně členěné náklady – představující výstupy výrobního procesu. To znamená, že k danému výkonu jsou přiřazeny všechny náklady, které byly vynaloženy k vyrobení tohoto výkonu. Kalkulace plných nákladů se vyznačuje vypovídací schopností k jednomu druhu činností daným konkrétním množstvím a skladbou výkonů v určitém období. Dle způsobu přidělení nákladů k jednotlivým výkonům, se u tohoto druhu kalkulace dělí náklady na přímé a nepřímé. Z časového hlediska je tento typ kalkulace volen při rozhodování v dlouhodobém horizontu. [4] [10] [11]

Jejím cílem je vytvoření jednoduchého, ale také přesného, efektivního a spravedlivého systému pro řízení interních procesů, kontrola a získávání důležitých informací sloužících ke správnému rozhodování. Již z názvu vyplývá, že je model sestaven proto, aby bylo možné vyčíslit celou sumu nákladů na jednotlivé činnosti účetní jednotky na základě stanovení různých rozvrhových základů a přes tyto základny vypočítat dílčí náklady.

[12] [13]

#### *Problémy při využívání kalkulace plných nákladů*

Největší komplikace spočívá v tom, že se ke konkrétně vymezenému výkonu přiřazují i fixní náklady bez ohledu na odlišné příčinné souvislosti vzniku fixních nákladů (časové období) v komparaci s variabilními náklady (množství výkonů). Z tohoto důvodu slouží kalkulace plných nákladů pouze jako nástroj statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu. Pouze za předpokladu, že se nemění objem a portfolio prováděných výkonů, lze pomocí této kalkulace vyjádřit náklady a zisk výkonu. Navíc skutečnou hodnotu plných nákladů je možné určit teprve až na základě údajů o reálném množství a skladbě výkonů, které společné náklady zajišťují, a to s určitým časovým odstupem.

### *Výhody a nevýhody kalkulace plných nákladů*

Pomocí plných nákladů výkonu při plánovaném využití kapacity lze porovnávat a určovat nuance ve vynaložených zdrojích, změny ve stupni jejich využití, a proto se používá jako kritérium cenové politiky. V porovnání s ostatními jednotkami totožného sektoru může sloužit jako měřítko konkurenceschopnosti. Jako další výhody je možné uvést využití údajů pro analýzu a porovnání rentability konkrétních výkonů a služeb, poskytnutí značné výhody a usnadnění ve strategických, manažerských, finančních, odpovědnostních a dalších oblastech, které zahrnují jednotný přístup hodnocení prováděných aktivit, správné vyčíslení nákladů připadající na výzkumné a ostatní aktivity, efektivnější rozdělení zdrojů atd.

Jako hlavní nevýhodu používání kalkulace plných nákladů je možné uvést právě přiřazení jednak fixní a jednak variabilních nákladů zároveň. Zatímco u variabilních nákladů se dá příčinná souvislost poměrně snadno vyjádřit (výkony tyto náklady vyvolávají – spotřeba režijního materiálu), u fixních nákladů se příčinná souvislost hledá velmi těžko. To je dáno především tím, že jsou dány rozhodnutím, které nemuselo být učiněno v daném období, proto spolu časově nesouvisí (rozšiřování sítě prodejen, odpisy výrobního zařízení pořízeného v minulosti). Jak už bylo zmíněno výše, tak mezi nevýhody určitě také patří její statičnost ve vykazování výše nákladů. [2]

### **2.2.2 Kalkulace variabilních nákladů**

Kalkulace variabilních nákladů, na rozdíl od kalkulace plných nákladů, odděluje náklady fixní od nákladů variabilních. Manažeři potřebují pro svá rozhodnutí nejen informace o ceně výkonů za daných podmínek, ale také informace o nákladech, které nejsou ovlivněné tvorbou konkrétních výstupů, změnou v jejich kvantitě či skladbě.

Potřeba řídit náklady, zisk, a tak i změny v podmínkách konkurenčního prostředí, vedlo k nutnosti změnit členění nákladových položek v kalkulaci. Nedochozí již ke členění na náklady přímé a nepřímé, ale náklady se třídí na fixní a variabilní, přičemž toto hledisko je považováno za nejdůležitější a v této skladbě je sestaven i kalkulační vzorec.

Nejpodstatnější rys této kalkulace spočívá tedy v tom, že se fixní náklady kalkulují odděleně od variabilních, a proto je možné vyčíslit výši nákladů způsobenou jednotkou výkonu explicitně od nákladů, které vznikly jinými rozhodnutími o rozsahu kapacity. To ale neznamená, že je požadováno, aby fixní náklady nebyly přiřazeny kalkulační jednotci vůbec.[2] [4]

#### *Retrogradní vzorec*

základní cena výkonu

- dočasná cenová zvýhodnění

- slevy zákazníkům (množstevní, sezonní)

---

= **cena po úpravách**

- náklady

---

= **zisk**

[4 s. 136]

#### *Omezení kalkulace variabilních nákladů*

V literatuře se uvádí následující domnělá omezení kalkulace variabilních nákladů, která jsou způsobena statickým rozdělením variabilních a fixních nákladů:

- a) kalkulace omezuje rozhodování na krátkodobý časový úsek,
- b) ocenění nákladů nebere v potaz fixní náklady,
- c) neadekvátní slučování fixní nákladů vzhledem k celkovým výnosům, bez ohledu na jejich příčinný vztah. [4]

Na druhou stranu je zapotřebí uvést, že tyto limity lze poměrně snadno odstranit. Postačí, pokud v kalkulačním vzorci dojde k doplnění příčinně přiřazeného podílu fixní režie, k jejíž úhradě slouží buď jeden, nebo několik druhů výkonu, případně celý sortiment. Tímto postupem poté vznikají kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixní a relevantních nákladů. [4]

Jako určité omezení této kalkulace je možné také spatřovat v tom, že podnikatelská činnost je chápána jako konstantní, nepřetržité vnímání stejně dlouhých časových intervalů, kde čas je brán jako nahodilá veličina. Účetní jednotka náklady realizuje nepřetržitě, kdežto

výkon je finalizován v určitém časovém momentu. V každém momentu ukončení části výrobků visí část nákladu v předchozích fázích, proto je i velmi těžké kvantifikovat tuto část variabilních nákladů. Z toho vyplývá fakt, že vztah mezi variabilními náklady a jednicí konečného výrobku/služby lze nalézt jen u jednicových nákladů. U fixních nákladů se neměnný charakter projevuje v kratších časových intervalech, naopak v dlouhodobém horizontu jsou tyto náklady přeměněny na náklady variabilní, a tak nelze tyto náklady brát až tak staticky a jednoznačně. [4]

#### *Výhody a nevýhody kalkulace variabilních nákladů*

V porovnání s kalkulací úplných nákladů eliminuje tento typ kalkulace omezení vypovídací schopnosti. Velký důraz je kladen na příčinu vzniku nákladů, zvláště pak ty, které jsou vyvolané určitým výkonem, jsou hrazeny v okamžiku realizace prodeje a ovlivňují výsledek hospodaření v období prodeje. Ty nazýváme variabilními náklady a ty, které jsou vyvolány časem, jsou hrazeny z výnosů z prodeje v čase, kdy byly vynaloženy a nejsou součástí ocenění vnitropodnikových výkonů náklady fixními, což je velká nevýhoda. Díky této skutečnosti je podnikatelský subjekt schopen aktivně podnítit prodejce k dosahování větších zisků, protože vyššího zisku lze docílit pouze prodejem výkonů. Na základě této kalkulace jsou řídicí pracovníci schopni vyčíslit přínos konkrétních výkonů vzhledem k celkovému výsledku hospodaření, navíc díky vysoké citlivosti hospodářského výsledku na rozdíly v objemu a skladbě prodaných výkonů, je tento nástroj vhodnější i co se týká hodnotového řízení. [2]

### **2.2.3 Kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám – metoda ABC**

Tento typ kalkulace vznikl jako reakce na změny, které na konci 20. století zapříčinily to, že stále častěji docházelo a dochází k využívání moderních technologií, jež tvoří značnou přidanou hodnotu a které také znamenají, že firma musí disponovat kvalifikovanějšími pracovníky, kvalitnějšími zabezpečeními – režijními službami, a přizpůsobit tak přístup k řízení společnosti, rozpočtování i plánování. Už tendence v předchozích letech naznačovaly, že se procento režijních nákladů zvyšuje. [14]

Tím, že docházelo k tlaku na větší požadavky týkající se kvality výkonů, šířky sortimentu, dodacích lhůt atd., veškeré tyto aspekty měly vliv na složení nákladů. Došlo ke snížení jednicových nákladů vzhledem k režijním, zejména tedy těch režijních, které sloužily v souvislosti s inovací, obsluhou, plánování, kontrolou a také informačních a strategických aktivit. Rozeznat funkční vztah a závislost v závislosti na změně velikosti a skladby konečných výkonů bylo ale velmi složité.

Kalkulace ABC si ukládá za primární cíl, co nejjednoznačněji vyjádřit vztah nákladů k příčině jejich vzniku, a to především, když příčinou není vyšší objem výkonů. Tato metoda vychází částečně z odděleného řízení fixních a variabilních nákladů. V další fázi poté dochází pomocí stupňovitého dělení, dělení s poměrovými čísly, přírážkové metody, případně nějaké jiné k přiřazení takovýchto nákladů konečným produktům vždy v závislosti na momentálním typu a struktuře výroby. Znamená to tedy, že se využívají již dříve známé postupy, ovšem jsou detailněji rozpracovány. Oproti tradičnímu způsobu, který náklady přiřazuje podle vztahu k útvarům, následně vyčísluje univerzální vztahovou veličinu vyjadřující vztah k objemu a na základě těchto informací určuje velikost nákladů jednotlivých produktů, kalkulace ABC rozděluje náklady podle vztahu k dílčím aktivitám, přičemž se vymezí aktivity, které náklady vyvolávají, určí se vztah jednotlivých aktivit v závislosti na objemu prováděných výkonů a až následně může účetní jednotka vypočítat náklady jednotlivých produktů.

#### *Omezení a nevýhody*

Jako omezení této kalkulace lze ale jednoznačně spatřovat její statický charakter. Ten udává průměrný podíl nákladů na kalkulační jednici jenom při určité velikosti a skladbě výkonů. Navíc je tato metoda velmi náročná na objem dat, které rostou v závislosti na počtu hodnocených aktivit, na zjišťování informací týkajících se vztahu dílčích aktivit na finální produkci atd., navíc efektivnost je dána přesností vymezení poměru závislých a nezávislých nákladů na velikosti hodnoceného výkonu.

V této souvislosti, kdy je zapotřebí vědět a znát více informací, je tato metoda také nákladnější než sledování rozvrhových základů ve vztahu k nepřímým nákladům, což má ale na druhou stranu i kontrolní charakter. [4] [15] [16]

### *Výhody kalkulace ABC*

Jako výhodu kalkulace ABC lze uvést to, že fixní náklady, které jsou alokovány na konkrétní výkony, se prakticky nemění s různými fázemi operací, navíc je organizace schopna vyčíslit i náklady na nevyužité kapacity. [15]

Nesporně se pomocí kalkulací řízení nákladů ve vztahu k aktivitám podařilo obohatit tři oblasti v řízení:

- a) řízení aktivit, činností a procesů,
- b) řízení po linii výkonů,
- c) řízení po linii útvarů.

#### a) Řízení aktivit, činností a procesů

Historicky bylo trendem manažerů směřovat řízení po linii výkonů a odpovědnosti, což mělo za následek odklánění pozornosti od servisních aktivit, oprav, zásobovací činnosti a dopravy. Často si je každý útvar zajišťoval sám, mnohdy i duplicitně. Pomocí řízení nákladů aktivit přes zakázky a oddělení, tak dochází ke snižování nesouladu a dezinformací. V konečném důsledku je také možné posoudit nákladovou náročnost a přínosy šířeji chápaných činností skládajících se ze sebe navazujících aktivit, rozebrat průběh těchto činností a jejich koordinaci. Na základě toho může organizace také modifikovat podnikatelský proces, aby bylo docíleno nejefektivnějšího využití. [4]

#### b) Řízení po linii výkonů

V tradičním přístupu se předpokládá, že čím větší je objem produkce, tím větší režijní náklady vznikají. Kalkulace ABC se ale zaměřuje i na nákladovou náročnost mimořádných, v malém počtu vyráběných výkonů a jejich příčiny. Tyto informace jsou poté využívány při cenových vyjednávání a také z dlouhodobého hlediska, např. na omezení těchto výkonů, a tím má vliv na efektivnost výzkumných, inovačních, konstrukčních a technologických, zásobovacích, výrobních, odbytových a servisních aktivit. [4]

#### c) Řízení po linii útvarů

Možnost vyčíslit náklady na jednotlivé aktivity slouží jako styčný bod při zkvalitňování rozpočtu režijních nákladů, které se při změnách velikosti konečných výkonů nemění. Může dojít k vytvoření variantních rozpočtů pro různé objemy aktivit, vyčíslení výkonnosti oddělení, ve kterých tyto aktivity vznikají, a tím tak ovlivňovat hospodárnost těchto útvarů. [4]

### **2.2.4 Metody kalkulace strategicky orientovaného manažerského účetnictví**

Stejně jako tomu bylo u kalkulace ABC, jejíž příčina tkví ve změnách ve společnosti, nárocích a rozvoji technologií, nejinak tomu bylo i u manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví bylo nutné řídit strategicky, tedy především ve fázi výzkumu, vývoje, technologické přípravy nových výkonů, kde hlavní roli hrály potřeby zákazníka a zaměření se na vnitřní faktory ovlivňující dlouhodobou prosperitu. Strategicky orientované manažerské účetnictví zastává ten názor, že nestačí jenom sledovat hodnotové výsledky, ale neméně důležité je také, např. budovat dobré vztahy se zákazníky, inovovat výrobky a služby pro různé tržní segmenty, poskytovat kvalitní výrobky v rozumných dodacích lhůtách nebo také aktivně podněcovat zaměstnance k vyšší výkonnosti, přičemž tyto faktory by se měly promítnout v hodnotové analýze, tržní hodnotě podnikatelského subjektu.

#### ***Kalkulace cílových nákladů***

V předvýrobních fázích řízení výrobních nákladů je využívána kalkulace cílových nákladů vycházející z cílové ceny. Tato cena je dána cenovou politikou podniku, vnímanou hodnotou výrobku zákazníkem, kvalitou, proto tedy v první etapě dochází k vyčíslení předpokládané výše nákladů na výrobek s ohledem na očekávanou cenu výrobku a zisku, kterého chce jednotka dosáhnout. V další etapě se hledají slabá místa, a tedy možnosti snížení nákladů ve výzkumné, vývojové nebo přípravné fázi. To by mělo vést k tomu, že bude vyroben takový výkon, který bude splňovat požadavky na velikost nákladů, ceny a zisku.



V případě inovovaného produktu, který změní svou cenu jenom nepatrně, je snahou spíše prodloužit dobu životnosti, zatímco u nového produktu je při uvádění na trh trendem nasazení co nejvyšší ceny vzhledem k tržním mezerám a vytvoření tak krytí pro pozdější snižování ceny. Samozřejmě při inovaci již zavedeného výrobku je nutné brát v potaz existenci konkurence a její ceny. Pokud firma vystoupí s novým výrobkem, musí si také stanovit, zda je primární cílem zvýšení tržního podílu, to by znamenalo, že bude výrobek či službu nabízet za nižší cenu, nebo v opačném případě, pokud bude dbát spíše na kvalitu za předpokladu vyšší ceny. Ovšem cílová cena není jediným sledovaným faktorem. Důležité je také nastavit i cílový zisk vycházející z požadované rentability. Rozdílem mezi cílovou cenou a cílovým ziskem jsou nazývány maximální přípustné náklady, tedy cílové náklady nebo také náklady stanovené trhem, přičemž tyto náklady jsou dány tržními vztahy a požadovanou rentabilitou, nikoliv interními podmínkami podniku. Cílové náklady jsou velmi často také srovnávány s propočtovou kalkulací nového výrobku. V případě, že jsou náklady z propočtové kalkulace větší než cílové náklady, nastává fáze hledání způsobů snižování nákladů na velikost těch cílových.

#### Omezení kalkulace cílových nákladů

Snižovat náklady na velikost cílových lze někdy pouze za předpokladu, že dojde ke snížení kvality, zhoršení pracovních podmínek či snížení výkonnosti. O efektivním snižování nákladů je možné hovořit pouze v případě, kdy dochází k plýtvání, prostojům, zbytečným a neproduktivním činnostem. Jako další omezení se jeví nepřesnost stanovení kalkulace ještě před zahájením výrobního procesu nebo vysoká cílová cena neakceptovatelná trhem. Všechny tyto aspekty v konečném důsledku mohou vést až k tomu, že dojde ke zvýšení celkových nákladů, případně k prodloužení výzkumné a vývojové fáze.

#### ***Kalkulace životního cyklu***

Cílem kalkulace životního cyklu je vyčíslení nákladů vznikajících během jeho existence na trhu. Nejedná se tedy jen o náklady spojené s výrobou, ale také o náklady na výzkum a vývoj, na ukončení výrobku a jiné náklady. K analýze rentability se v tomto případě využívá nejen porovnání výnosů a nákladů vznikajících v průběhu výroby a prodeje, ale také náklady vzniklé právě v předvýrobní, potažmo po výrobní fázi. Tuto kalkulaci je možno tvořit ve všech třech etapách, v předvýrobní, v průběhu nebo na konci životního

cyklu. Za nejdůležitější se považuje fáze předvýrobní spolu s kalkulací cílových nákladů, protože na základě takto získaných informací lze ovlivnit a modifikovat budoucí vývoj.

Mezi základní faktory, které bere kalkulace životního cyklu v potaz, pak patří především údaje o době prodeje, výroby, objemu prodeje výrobku za dobu jeho životnosti, očekávaný vývoj ceny nebo také velikost celkových nákladů výkonu. [8]

#### *Omezení kalkulace životního cyklu*

I přesto, že dochází v rámci tohoto přístupu k průběžnému vyhodnocování efektivnosti, zjištěné negativní vlivy během výrobní fáze či po skončení lze jen stěží ovlivnit. Velký podíl nákladů patří v této souvislosti utopeným nákladům. [4]

#### ***Metoda standardních nákladů a výnosů a analýza odchylek***

Systém řízení na základě metody standardních nákladů zefektivňující řídicí proces zahrnuje následující fáze:

1. stanovení standardů,
2. interpretace skutečných výsledků,
3. zjištění odchylek mezi standardní a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny,
4. analýza odchylek,
5. přijetí opatření. [2]

Metoda zastává takový názor, že každá standardní nákladová položka je dána součinem naturální normy spotřeby výrobního činitele (spotřeba materiálu, práce atd.) a standardních nákladů na jednotku (cena za 1 kg surovin, náklady na 1 normohodinu) při stanoveném objemu výkonů. Součtem všech standardních nákladů zahrnující přímé mzdy, přímý materiál, ostatní přímé náklady a variabilní režijní náklady se určí výše standardních nákladů na jednotku výkonu. [7]

V případě hromadné, velkosériové výroby se standardy stanovují na jednotku finálního výkonu, u individuálních výrobků se vyčísľují standardy na dílčí části výkonů. V okamžiku, kdy dojde k vymezení primárních standardů vztahující se přímo k jednotce výkonu, lze stanovit standardy jednicových nákladů a variabilní režie. Následuje stanovení standardu celkového objemu výkonů za dané období, které slouží jako předpoklad pro

stanovení standardu fixní nákladů na jednotku výkonu. Na základě těchto informací lze snadno definovat standard zisku na jednotku výkonu, standardní ziskovat výnosů či nákladů. [2]

U nestejnorodé výroby se mimo jiné určuje i standardní sortiment výkonů, tedy poměr, v jakém se podnik domnívá, že budou za standardních podmínek výkony vyráběny.

Aby mohla metoda fungovat účinně, musí účetnictví podávat takové informace, které dokáží snadno a rychle zjišťovat skutečné hodnoty a odchylky. Zkoumání odchylek je možné vykonávat jednak následně, využívá se pro porovnání skutečnosti a standardů, a jednak průběžně. Po zjištění odchylek mezi standardní a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny, se odchylky analyzují. Smyslem je zjistit důvody rozdílů mezi standardní a skutečnou výší zisku a odpovědnost jejich vzniku. Takovéto odchylky mohou být trojího druhu, a to kvantitativní, kvalitativní a struktury. Na základě těchto dat poté dochází k přijetí nápravných opatření. [2]

## 2.3 Dílčí závěr

Tabulka č. 1 shrnuje primární výhody a nevýhody kalkulačních metod při řízení organizací. Technická univerzita v Liberci není výrobním podnikem, ale zcela specifickou institucí, která je zaměřená jednak na pedagogickou činnost, jednak na vědu a výzkum, ale i na doplňkovou činnost. Pro TUL, jako veřejnou vysokou školu, se z pohledu efektivnosti a výhodnosti nejvíce hodí kalkulace plných nákladů, která umožňuje přesně vyčíslit náklady k původci jejich vzniku. Často se stává, že se aktivity navzájem prolínají, náklady jsou vykazovány za všechny činnosti, a je proto nutné přesně určit podíl nákladů připadající na jednotlivý výkon.

Důvodů pro zavedení metodiky full cost je několik. Fakulty Technické univerzity v Liberci nejsou z hlediska polohy centralizovány, jsou rozmístěny v různých částech města a stav budov jednotlivých fakult je také velmi různý. Některé fakulty provozují starší objekty s vysokými provozními náklady. Na druhou stranu některé fakulty jsou umístěny do nově zrekonstruovaných budov s náklady o poznání nižšími. Snahou je, aby bylo zachyceno spravedlivé rozdělení zdrojů a aby nebyly určité fakulty nákladově znevýhodněny oproti jiným, zároveň také, aby se fakulty snažily hospodařit efektivně. Protože je univerzita z větší části financována dotacemi od různých poskytovatelů a někteří z nich tuto metodiku požadují, byla TUL částečně donucena tuto metodiku zavést.

Stávající metodika částečně vykazuje některé prvky i metody kalkulace ABC. Znakem kalkulace ABC je vyjádření vztahu nákladů k příčině jejich vzniku. Pro účely správné kalkulace nepřímých nákladů je zvolena rozvrhová základna, přes kterou je spočítána celková výše nákladu připadající na konkrétní činnost či jinou kalkulační jednici. To pak znamená, že jsou do výkonů zahrnuty veškeré náklady související s danou činností/výkonem. U kalkulace ABC toto není možné, protože vymezuje náklady na variabilní a fixní, a ne na přímé a nepřímé, o které jde především.

**Tabulka 1: Porovnání výhod a nevýhod kalkulačních metod využívaných při řízení organizace**

Metoda kalkulace	Výhody	Nevýhody
<b>Kalkulace full cost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• slouží jako kritérium cenové politiky</li> <li>• měřítko konkurenceschopnosti</li> <li>• usnadnění ve strategických rozhodováních</li> <li>• přesné vyčíslení nákladů na jednotlivé aktivity</li> <li>• efektivnější rozhodování</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• přiřazování fixních a variabilních nákladů najednou</li> <li>• fixní náklady neposkytují příčinnou souvislost</li> <li>• statičnost</li> </ul>
<b>Kalkulace variabilních nákladů</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• motivační účinek při zvýšení objemu prodeje</li> <li>• hodnotové řízení</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• slouží pro krátkodobé rozhodování</li> <li>• náklady vyvolané výkony jsou jen variabilními náklady</li> <li>• fixní náklady (náklady období) musí být zaplacený z výnosů daného období</li> </ul>
<b>Kalkulace ABC</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zaměření i na nákladovou náročnost</li> <li>• snižování desinformací</li> <li>• vyčíslení nákladů na jednotlivou aktivitu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• statičnost</li> <li>• náročnost na objem dat</li> </ul>

Zdroj: vlastní zpracování

### **3 Aktuální situace v postupu stanovení nepřímých nákladů v praxi TUL**

#### **3.1 Základní informace o Technické univerzitě v Liberci**

Počátky Technické univerzity v Liberci (TUL) se datují od roku 1956, kdy byla univerzita založena. TUL je veřejnou vysokou školou - řídí se Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a Zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami, Českými účetními standardy, ostatními zvláštními právními předpisy a Pravidly hospodaření TUL. [17]

**TUL vykonává následující činnosti:**

*1. hlavní činnost (HČ) zahrnující:*

- výuku bakalářských, magisterských, doktorských a celoživotních vzdělávacích programů dle Zákona č. 111/1998 Sb. a Statutu TUL,
- vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo další tvůrčí činnost dle Zákona č. 111/1998 Sb., Zákona č. 130/2002 Sb. a Statutu TUL,
- další činnost dle Statutu TUL,

*2. doplňkovou činnost (DČ)*

- dle zákona č. 111/1998 Sb., Statutu TUL a směrnice kvestora pro doplňkovou činnost. (pokyn o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek). Následující tabulka zobrazuje výši výnosů a nákladů a hospodářský výsledek za hlavní a doplňkovou činnost v letech 2008 – 2010, údaje jsou uvedeny v tis. Kč. [18]

**Tabulka 2: Přehled nákladů a výnosů za hlavní a doplňkovou činnost mezi lety 2008 až 2011**

Druh činnosti		2008	2009	2010	2011
<b>HČ</b>	výnosy	939 774	973 816	1 022 024	1 112 607
	<i>z toho provoz. dot.</i>	714 263	719 478	757 434	833 531
	náklady	939 774	973 816	1 022 024	1 106 664
	hospodářský výsledek	0	0	0	5 643
<b>DČ</b>	výnosy	51 960	61 730	47 680	76 027
	náklady	40 977	46 898	36 800	57 509
	hospodářský výsledek	10 983	14 832	10 880	17 318

Zdroj: Výroční zprávy o hospodaření TUL [18] [19] [20] [21] – vlastní zpracování

Od roku 2006 do roku 2010 univerzita stanovovala svůj rozpočet jako vyrovnaný s nulovým hospodářským výsledkem. Jak je z tabulky patrné, výše dotace se oproti roku 2008 zvýšila o více než 119 mil. Kč., celkové výnosy potom o více než 196 mil. Kč. Znatelný pokles hospodářského výsledku v doplňkové činnosti v roce 2010 byl způsoben převážně hospodářskou krizí. V roce 2011 došlo poprvé od roku 2006 k vytvoření zisku za hlavní činnost ve výši 5 643 tis. Kč, celkový zisk za rok 2011 byl potom 22 961 tis. Kč.

V následujících tabulkách je uvedena přímo struktura nákladů Technické univerzity v Liberci v letech 1999 – 2011, a to v absolutních částkách (v tis. Kč) a také z hlediska podílu jednotlivých nákladových druhů na celkových nákladech. Struktura je sledována zvlášť za hlavní činnost, zvlášť za činnost doplňkovou a konečně za obě činnosti dohromady. Univerzita TUL vykazuje nejvyšší podíl osobních nákladů – po celé sledované období cca 50%, dále zhruba 14% výdaje na materiál, energie a další spotřebované náklady, zhruba ve stejném podílu TUL vydává prostředky za služby, přičemž z toho připadají 2% na cestovné a s tím související výdaje, následují ostatní náklady (smluvní pokuty a zejména kurzové ztráty) a odpisy majetku, které tvoří téměř stabilně 10% podíl na celkových nákladech.

Nepřímé náklady začala Technická univerzita v Liberci systematicky sledovat od roku 2004. Jejich podíl na celkových nákladech se pohybuje okolo 17% z celkových nákladů.

To umožňuje měření nákladů na jednotlivých činnostech TUL, kterými mohou být např.: program, absolvent, zakázky doplňkové činnosti nebo výzkumný projekt.

**Tabulka 3: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) - hlavní činnost - v tis. Kč**

Nákladový druh/rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Spotřebované nákupy celkem (spotřeba materiálu, energie, prodané zboží aj.)	23 138,00	45 411,00	73 796,00	81 836,45	77 031,40	80 436,87	84 247,00	92 986,00	124 399,00	115 702,63	100 746,23	117 812,39	123 538,00
Služby celkem (opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby)	7 832,00	43 225,00	55 254,00	71 461,57	68 067,82	64 400,73	82 087,00	112 063,00	137 802,85	157 252,49	90 630,05	86 461,81	98 909,00
z toho cestovné	0,00	0,00	5 985,00	8 250,25	10 741,41	11 411,57	13 566,00	16 384,00	18 700,34	21 614,36	20 737,49	19 088,26	17 876,00
Osobní náklady celkem	8 846,00	174 203,00	206 813,00	228 472,69	246 033,93	268 881,32	314 524,00	366 496,00	419 490,67	444 718,37	475 521,05	525 975,09	588 489,00
Daně a poplatky celkem	0,00	-3 254,00	257,00	390,26	543,39	213,59	400,00	458,00	340,85	375,60	381,59	784,33	911,00
Ostatní náklady celkem (smluvní pokuty, úroky, kurzové ztráty aj.)	201,00	17 351,00	15 285,00	33 481,96	38 359,99	53 517,79	75 945,00	126 352,00	137 468,48	133 041,96	216 091,29	202 188,35	205 360,00
Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opr. položek	2 764,00	29 213,00	43 080,00	46 624,38	49 793,84	53 524,69	80 575,00	83 589,00	83 904,96	87 516,08	88 949,58	87 156,40	88 761,00
Pokrytuté příspěvky celkem	0,00	333,00	156,00	242,63	404,88	368,74	445,00	413,00	521,00	1 166,76	1 496,05	1 645,16	696,00
Náklady celkem	42 781,00	306 482,00	394 641,00	462 509,94	480 235,25	521 343,73	638 223,00	782 357,00	903 927,81	939 773,89	973 815,84	1 022 023,53	1 106 664,00

Zdroj: Výroční zprávy o hospodaření TUL [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] – vlastní zpracování

**Tabulka 4: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) – doplňková činnost - v tis. Kč**

Nákladový druh/rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Spotřebované nákupy celkem (spotřeba materiálu, energie, prodané zboží aj.)	23 138,00	45 411,00	73 796,00	81 836,45	77 031,40	80 436,87	84 247,00	92 986,00	124 399,00	115 702,63	100 746,23	117 812,39	123 538,00
Služby celkem (opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby)	7 832,00	43 225,00	55 254,00	71 461,57	68 067,82	64 400,73	82 087,00	112 063,00	137 802,85	157 252,49	90 630,05	86 461,81	98 909,00
z toho cestovné	0,00	0,00	5 985,00	8 250,25	10 741,41	11 411,57	13 566,00	16 384,00	18 700,34	21 614,36	20 737,49	19 088,26	17 876,00
Osobní náklady celkem	8 846,00	174 203,00	206 813,00	228 472,69	246 033,93	268 881,32	314 524,00	366 496,00	419 490,67	444 718,37	475 521,05	525 975,09	588 489,00
Daně a poplatky celkem	0,00	-3 254,00	257,00	390,26	543,39	213,59	400,00	458,00	340,85	375,60	381,59	784,33	911,00
Ostatní náklady celkem (smluvní pokuty, úroky, kurzové ztráty aj.)	201,00	17 351,00	15 285,00	33 481,96	38 359,99	53 517,79	75 945,00	126 352,00	137 468,48	133 041,96	216 091,29	202 188,35	205 360,00
Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opr. položek	2 764,00	29 213,00	43 080,00	46 624,38	49 793,84	53 524,69	80 575,00	83 589,00	83 904,96	87 516,08	88 949,58	87 156,40	88 761,00
Pokrytuté příspěvky celkem	0,00	333,00	156,00	242,63	404,88	368,74	445,00	413,00	521,00	1 166,76	1 496,05	1 645,16	696,00
Náklady celkem	42 781,00	306 482,00	394 641,00	462 509,94	480 235,25	521 343,73	638 223,00	782 357,00	903 927,81	939 773,89	973 815,84	1 022 023,53	1 106 664,00

Zdroj: Výroční zprávy o hospodaření TUL [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] – vlastní zpracování



**Tabulka 5: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) – všechny činnosti - v tis. Kč**

Nákladový druh/rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Spotřebované nákupy celkem (spotřeba materiálu, energie, prodané zboží aj.)	24 351,00	48 026,00	80 982,00	89 499,84	85 735,27	88 660,34	93 397,00	102 560,00	135 478,84	130 202,82	119 871,24	128 995,27	143 332,00
Služby celkem (opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby)	8 115,00	45 546,00	60 269,00	75 573,68	75 614,19	70 335,57	84 848,00	116 466,00	143 043,17	161 538,89	96 637,99	90 431,47	103 878,00
z toho cestovné	0,00	0,00	6 697,00	8 865,07	11 273,92	12 158,34	14 157,00	17 089,00	19 659,43	22 993,91	21 718,63	20 009,35	19 065,00
Osobní náklady celkem	9 549,00	180 847,00	214 567,00	236 149,60	255 916,02	279 523,64	328 387,00	379 244,00	434 435,88	463 948,76	493 916,47	542 234,47	612 957,00
Daně a poplatky celkem	0,00	-3 247,00	370,00	486,70	647,52	292,46	501,00	575,00	456,36	474,93	480,68	882,44	960,00
Ostatní náklady celkem (smluvní pokuty, úroky, kurzové ztráty aj.)	218,00	17 547,00	15 401,00	33 839,35	38 630,35	54 113,27	76 198,00	126 559,00	137 694,15	135 899,00	219 352,68	207 467,57	213 570,00
Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opr. položek	2 764,00	29 213,00	43 080,00	46 624,38	49 793,84	53 524,69	80 575,00	83 589,00	83 904,96	87 516,08	88 949,58	87 156,40	88 761,00
Poskytnuté příspěvky celkem	0,00	333,00	161,00	242,93	404,88	370,14	449,00	413,00	523,20	1 170,16	1 505,83	1 655,91	715,00
<b>Náklady celkem</b>	<b>44 997,00</b>	<b>318 265,00</b>	<b>414 830,00</b>	<b>482 416,48</b>	<b>506 742,07</b>	<b>546 820,31</b>	<b>664 355,00</b>	<b>809 406,00</b>	<b>935 536,56</b>	<b>980 750,64</b>	<b>1 020 714,47</b>	<b>1 058 823,53</b>	<b>1 164 173,00</b>
z toho nepř. N.	nekalkul.	nekalkul.	nekalkul.	nekalkul.	nekalkul.	88 986,09	127 187,00	140 594,00	156 963,00	168 156,00	177 919,00	177 024,00	157 748,00

Zdroj: Výroční zprávy o hospodaření TUL [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] – vlastní zpracování

**Tabulka 6: Nákladová struktura TUL (1999 - 2011) – všechny činnosti - v %**

Nákladový druh/rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Spotřeba materiálu, energie, prodané zboží aj.)	54%	15%	20%	19%	17%	16%	14%	13%	14%	13%	12%	12%	12%
Služby celkem (opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, ostatní služby)	18%	14%	15%	16%	15%	13%	13%	14%	15%	16%	9%	9%	9%
z toho cestovné	0%	0%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%
Osobní náklady celkem	21%	57%	52%	49%	51%	51%	49%	47%	46%	47%	48%	51%	53%
Daně a poplatky celkem	0%	-1%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Ostatní náklady celkem (smluvní pokuty, úroky, kurzové ztráty aj.)	0%	6%	4%	7%	8%	10%	11%	16%	15%	14%	21%	20%	18%
Odpisy, prodaný majetek, tvorba rezerv a opr. položek	6%	9%	10%	10%	10%	10%	12%	10%	9%	9%	9%	8%	8%
Poskytnuté příspěvky celkem	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
<b>Náklady celkem</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
z toho nepř. N.	nekalkul.	nekalkul.	nekalkul.	nekalkul.	nekalkul.	16%	19%	17%	17%	17%	17%	17%	14%

Zdroj: Výroční zprávy o hospodaření TUL [18] [19] [20] [21] [22] [23] [24] [25] [26] [27] [28] [29] [30] – vlastní zpracování

Technická univerzita v Liberci (TUL) je složena z;

- 6 fakult v čele s děkanem:

- Fakulta strojní,
- Fakulta textilní,
- Fakulta přírodovědně-humanitní a pedagogické,
- Fakulta ekonomická,
- Fakulta umění a architektury,
- Fakulta mechatroniky, informatiky a mezioborových studií,

- 2 vysokoškolských ústavů v čele s ředitelem:

- Ústav zdravotnických studií,
- Ústav pro nanomateriály, pokročilé technologie a inovace,

- celouniverzitního zařízení v čele s rektorem, případně ředitelem:

- Rektorát,
- Univerzitní knihovna,
- Koleje a menzy,
- Centrum dalšího vzdělávání,

- jiných zařízení. [31]

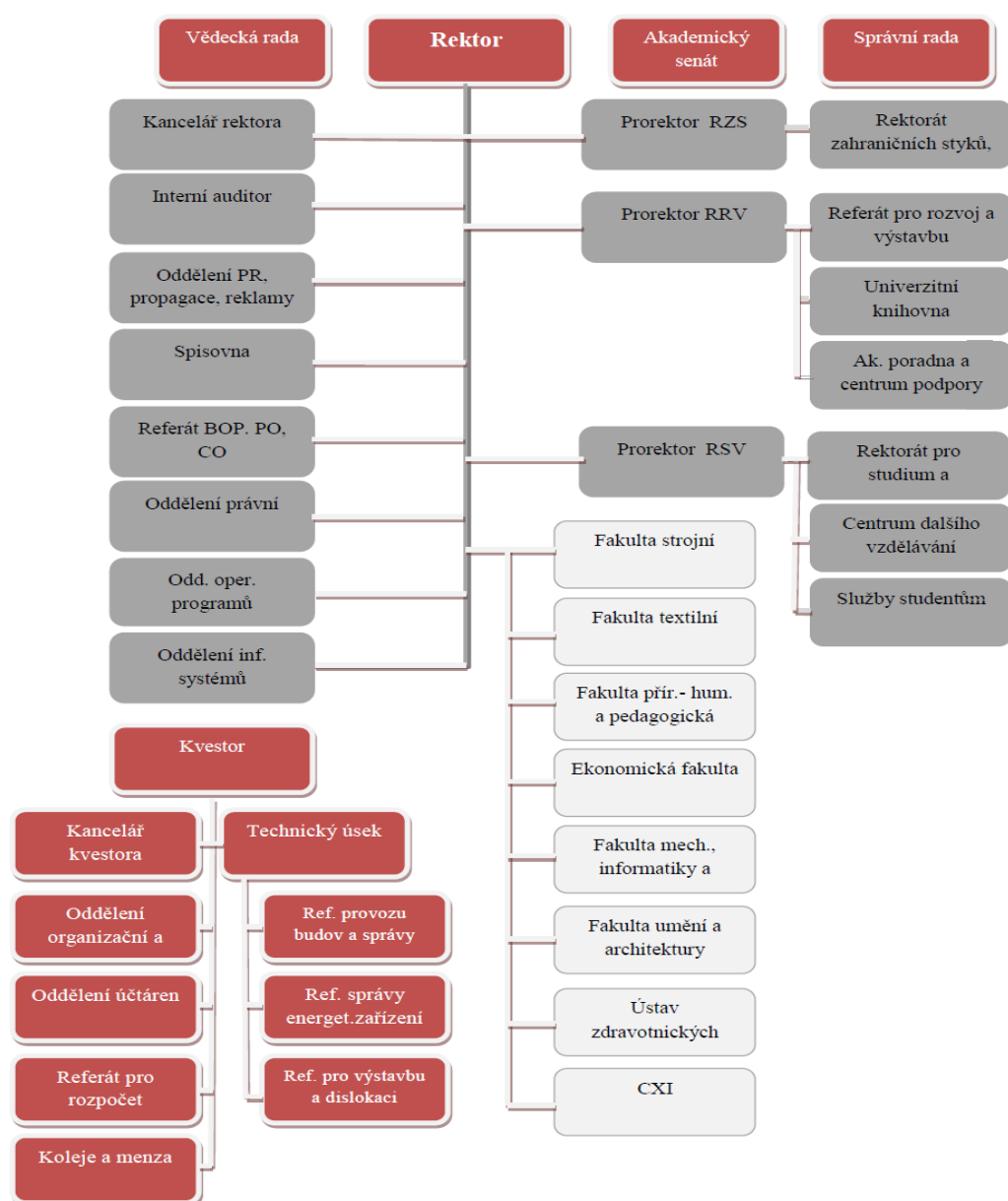
Mimo Fakulty mechatroniky, informatiky a mezioborových studií, která se dále dělí na ústavy, se ostatní fakulty člení na katedry, přičemž jak ústavy, tak katedry se dále rozpadají na oddělení. Každé fakultě náleží několik druhů činností, kterými jsou pedagogická a vědecká činnost, výzkumná, vývojová nebo jiná tvůrčí činnost.

Vysokoškolské ústavy jsou tvořeny jednotlivými odděleními a jejich náplní je především vědecká, výzkumná, vývojová, umělecká či jiná činnost a výuka akreditovaných studijních programů. [31]

Operativní řízení univerzity vykonává vedení TUL, tedy rektor, prorektoři a kvestor a grémium rektora složené z rektora, prorektorů, kvestora, děkanů fakult a ředitelů ústavů. Toto grémium rozhoduje i o finančních tocích a má pravomoc sestavovat a sledovat rozpočty jednotlivých fakult, ústavů a dalších pracovišť. Samosprávnými akademickými

orgány je spolu s vědeckou radou také akademický senát. Vědecká rada se podílí na řešení otázek kolem dlouhodobého záměru TUL, schvaluje studijní programy a programy celoživotního vzdělávání TUL a také se vyjadřuje k otázkám předneseným rektorem. Akademický senát má moc schvalovat na návrh rektora vnitřní předpisy TUL, fakult, rovněž statut vysokoškolského ústavu. Mezi další orgány TUL se řadí správní rada, vědecká rada, akademický senát aj. [32]

Vztahy mezi jednotlivými orgány TUL znázorňuje následující organizační struktura.



**Obrázek 2: Organizační struktura TUL**

Zdroj: Interní materiály TUL – vlastní zpracování

V akademickém roce 2011/2012 nabízela TUL na 6 fakultách a 2 vysokoškolských ústavech celkem 75 studijních bakalářských, magisterských a doktorských programů zahrnující i výuku v anglickém jazyce. Tabulka č. 6 ukazuje přehled počtu programů a oborů na jednotlivých fakultách.

**Tabulka 7: Počet poskytovaných studijních programů jednotlivými fakultami/ústavy**

Fakulta/ústav	Typ studia	Počet studijních programů
<b>ÚZS</b>	bakalářské	2
<b>FS</b>	bakalářské	3
	magisterské	3
	doktorské	6
<b>FT</b>	bakalářské	2
	magisterské	5
	doktorské	2
<b>FP</b>	bakalářské	14
	magisterské	7
	doktorské	2
<b>EF</b>	bakalářské	4
	magisterské	6
	doktorské	4
<b>FA</b>	bakalářské	3
	magisterské	3
<b>FM</b>	bakalářské	3
	magisterské	4
	doktorské	2

Zdroj: interní informace – vlastní zpracování

K 1. 1. 2010 vzešla v platnost novela zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků upravující podmínky pro poskytnutí účelové nebo institucionální podpory rozdělující výzkum na základní a aplikovaný, proto byl vytvořen pokyn kvestora č. 7/2011 k určování zdrojů krytí nákladů a určující režim DPH na vstupu. V návaznosti na tuto skutečnost bylo vymezeno 13 druhů činností (příjmů) včetně jejich charakteristiky.

*Zdroje krytí:*

**101 – vlastní příjmy**

Vlastní příjmy, které zahrnují veškeré příjmy běžného roku (pronájmy majetku, kopírování, příjmy z prodeje skript, ubytování studentů, stravování), příjmy ze vzdělávacích kurzů, neveřejné zdroje, kladný zůstatek DČ, konferencí atd.

**102 – nepřímé náklady projektů ESF**

Zahrnují příjem z průúčtovaných nepřímých nákladů projektů OP VK specifikované v pokynu kvestora č. 2/2010 nepřímé náklady projektu.

**106 – příspěvek a dotace na vzdělávací činnost**

Tyto příspěvky jsou podřízeny Zákonu o vysokých školách, rozpočtovým a jiným pravidlům a jsou získávány z projektů Erasmus, Aktion, Ceepus, FRVŠ a Rozvojových projektů.

**110 – dotace na zahraniční studenty – zahraniční rozvojová pomoc**

I dotace na zahraniční studenty se řídí rozpočtovými a jinými pravidly a Zákonem o vysokých školách.

**115 – účelová podpora na specifický vysokoškolský výzkum**

Účelová podpora je limitována rozpočtovými pravidly, Zákonem o podpoře výzkumu, experimentálního výzkumu a inovací a dalšími zákony či směrnicemi rektora.

**117 – institucionální podpora na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumné organizace**

Institucionální podpora je rovněž omezena výše zmíněnými dokumenty s výjimkou směrnice rektora.

**125 – Dary**

Dary se řídí podmínkami specifikovanými v darovací smlouvě a Zákonem o daních z příjmu.

**126 – výzkumné projekty z Evropské komise**

Mezi tyto zdroje patří zdroje pocházející, např. ze 7. Rámcového programu podléhající podmínkám poskytovatele.

#### **136 – projekty vědy a výzkumu**

Zahrnují zdroje z projektů grantové agentury GA ČR, výzkumných záměrů a výzkumných center z MŠMT, programů mezinárodní spolupráce ve vědě a výzkumu (EUREKA, KONTAKT atd.) z MŠMT.

#### **146 – konference, semináře, odborná sympozia**

#### **156 – programy celoživotního vzdělávání z Evropské komise**

Využití prostředků je vymezeno podmínkami poskytovatele. V hlavní řadě jde o projekty Erasmus, Leonardo, Comenius aj.

#### **176 – spoluřešitelské granty, územně samosprávné celky, jiná ministerstva**

Použití prostředků upravuje poskytovatel a zdroje těchto projektů poskytují města, kraje, regiony, OP VK, VaVpI, AV ČR a další ministerstva, případně je TUL spolupříjemcem dotace.

#### **206 – doplňková činnost**

DČ je vymezena směrnicí kvestora pro doplňkovou činnost. Jedná se o  
[33]

### **3.2 Aktuální situace v přístupu stanovení nepřímých nákladů na TUL**

Situace na TUL kolem metody full cost metody/full castingu neboli metody sledování plných či skutečných nákladů je v současné době řešena stále častěji. Zatímco v České republice jsou soukromé podniky zahraničních vlastníků zvyklé stanovit hodnotu výkonu, činnosti na úrovni plných nákladů, univerzity a vědecko-výzkumné instituce se o tuto problematiku začaly zajímat teprve nedávno.

Potřeba zavedení metody full cost však přetrvává již řadu let a TUL od zavedení metodiky full cost očekává zejména efektivnější manažerská a strategická rozhodnutí, systémový přístup k výzkumným činnostem TUL a tvorbě cen poskytovaných služeb, efektivnější přerozdělování vnitřních zdrojů a dále např. možnost porovnání v konkurenčním prostředí. Snahou je také nastavení jednotného, srozumitelného a administrativně nenáročného systému, který by sloužil jak administrativním pracovníkům, tak pracovníkům vědy a výzkumu při plánování rozpočtů projektů a kalkulace cen zakázek doplňkové činnosti včetně následného zhodnocení efektivnosti a výkonnosti těchto činností.

[34] [12]

Nejen univerzity si uvědomují, že financování jejich aktivit musí být založeno jak na kvantitativní, tak i na kvalitativní bázi informací a nákladech, a že finanční prostředky do vědy a vzdělávání musí být vynaloženy co nejefektivněji, protože se předpokládá, že jen takové subjekty, které vykazují své úplné náklady podle skutečnosti, tzn., že aplikují metodiku full cost, jsou schopny říci, zda je jejich řízení a investování financí dlouhodobě udržitelné, zároveň také přijatelné a efektivní. Ovšem nejde jen o samotné univerzity, které chtějí znát své prokázané náklady ve skutečné a plné výši. Vzhledem k tomu, že univerzity získávají dotace od různých poskytovatelů podpory, jsou k tomu ve velké míře nuceny i samotnými poskytovateli dotací. Hlavní příčinou, proč jsou příjemci dotace, poskytovali pobízení k využívání této metodiky, je především získání kvalitnějších a více vypovídajících informací využitelných v oblasti řízení uznatelných nákladů. V případě TUL se jedná zejména o tyto poskytovatele (programy), kteří vyžadují postupné zavedení metodiky full cost – 7. Rámcový program (7. RP) a Operační program Výzkum a vývoj pro inovace (OP VaVpI). [34]

Dříve, než začal být koncem roku 2009 na TUL realizován projekt Centrum pro nanomateriály, pokročilé technologie a inovace financovaný právě z OP VaVpI, jehož cílem je rozšířit současnou vědecko-výzkumnou základnu, přistoupila univerzita k určitým krokům, které bylo nutné podniknout pro zavedení metodiky fullcost.

Stěžejním podkladem při nastavování parametrů této metodiky sloužila rámcová metodika Obecná pravidla pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech programu OP VaVpI a Příručka pro žadatele Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace 2007-2013.

### **3.2.1 Přejít k metodice full cost**

Postupný přechod k metodice full cost byl vyvolán změnou rozpočtových pravidel TUL. Do roku 2002 TUL rozpočet stanovoval na základě vývoje historických řad. Historické řady ovšem nebraly zřetel na meziroční změny ve výkonech jednotlivých fakult. Tento fakt vzbuzoval napříč fakultami vlnu nespokojenosti a sporů týkající se podílů na nákladech. Hospodaření fakult se věrně nepromítalo právě do nákladů a motivační efekt byl nulový. [34 ]

V roce 2003 se univerzita rozhodla pro změnu ve způsobu rozpočtování zdrojů, a tak přešla na model výkonový. V tomto modelu se režijní náklady kalkulovaly bez ohledu na reálnou spotřebu, proto v roce 2004 proběhlo zdokonalení rozpočtování režijních nákladů fakult, a to v jejich skutečné výši. Byly nastaveny tři rozvrhové základny a tři skupiny režijních nákladových středisek; provozní, správní a ostatní režijní nákladová střediska. [34 ]

Dále byl proces tvorby nákladových středisek rozšířen o celoškolské učebny a v roce 2009 o středisko OOP. Došlo ke stanovení charakteristik jednotlivých fakult tak, aby v rozpočtech nehrál roli podíl dílčích aktivit fakult, protože ty jsou mezi fakultami značně rozdílné. Tímto krokem došlo k tomu, že fakulty mohly univerzitě hradit celou výši svých skutečných nepřímých nákladů. V okamžiku, kdy byl tento model všeobecně přijat, začal



být aplikován i pro výpočet nepřímých nákladů projektů VaV a zakázek doplňkové činnosti. Nemalou roli při úpravách hrály již zmíněné požadavky poskytovatelů dotací na vykazování nepřímých nákladů, které neakceptují údaje založené na odhadu.

Celý proces počátečního zavádění metodiky čelil celé řadě překážek, ať už jimi byly nejednotnost pojmů, často protichůdné požadavky poskytovatelů, které částečně bránily v objektivitě nastavení systému, změny v zákonech a požadavcích, které musela univerzita brát na vědomí, ale také rozdílné představy akademických pracovníků o rozpočtových povinnostech a možnostech.

Naproti tomu lze zavedením tohoto modelu spatřit celou řadu výhod, jako je rozpočtová kázeň a do značné míry spravedlivost a transparentnost při rozdělování zdrojů a mnohé další. [34 ]

### **3.2.2 Stávající metodika nepřímých nákladů na TUL**

Aktuální metodika nepřímých nákladů TUL se řídí pokynem kvestora č. 1/2009 (uvedeno v příloze A), upravující výpočet režijních nákladů. V první fázi metodiky jsou vymezeny skupiny nepřímých organizačních nákladových středisek, respektive došlo ke zvýšení jejich počtu ze tří na čtyři. Tyto organizační útvary a uskutečňují činnosti TUL v širších souvislostech. Jejich nákladová střediska slouží k účtování celouniverzitních/celoškolských nepřímých nákladů. [35]

Jako nepřímá nákladová střediska TUL byly vyčleněny následující skupiny ((je vždy uveden celý název střediska, dále zkratka a interní číselné označení):

#### **A. Nákladová střediska správní:**

- kancelář rektora (SAV, 9902),
- kanceláře prorektorů (PRO, 9912),
- kancelář kvestora (KVE, 9903),
- oddělení účtáren (OÚC, 9901),

**B. Nákladová střediska provozní:**

- oddělení investiční výstavby a dislokace (RIV, 9905),
- referát provozu budov a správy majetku (OPS, 9930),
- oddělení údržby (SPU, 9931),
- středisko domovníci, vrátní (SPD, 9932),
- středisko úklid (SPL, 9935),
- referát správy energetického zařízení (SPE, 9936),
- středisko provozních nákladů (TUL, 9000) – hlavní režijní nákladové středisko,

**C. Nákladová střediska ostatní:**

- referát pro zahraniční styky, vědu a výzkum (RZS, 9904),
- referát pro ochranu a bezpečnost zdraví (RDB, 9906),
- univerzitní knihovna (UKN, KOS...KFO, 9710-9799),
- referát telekomunikací – telefonní ústředny (SPV, 9933),
- archiv a služba studentům (ASL, 9911),
- středisko síť (SST, 9938),
- ediční fond a vydavatelské univerzitní středisko (EFO, 9913 – 9919 + VUS, 9907),
- oddělení matriky a informační systémů (OMS, 9945-9949),
- středisko pošta, komunikace (SPP, 9934),
- sklad kancelářských potřeb (SKP, 9937),

**D. Oddělení organizační a personální (OOP, 9910),****E. Celoškolské učebny a posluchárny.**

Na výše zmíněná nepřímá nákladová střediska mimo hlavního režijního nákladového střediska č. 9000 a celoškolské učebny a posluchárny jsou účtovány jednoznačně identifikovatelné nepřímé náklady dle místa jejich vzniku a odpovědnosti, např. mzdové náklady, spotřeba materiálu, služby, cestovné. Celoškolské učebny a posluchárny nemají určeny žádná nákladová střediska. Protože jsou využívány více složkami univerzity, tedy fakultami, ústavami, Centrem dalšího vzdělávání a Akademickým koordinačním střediskem

TUL, eviduje se jejich nákladovost na 1 m<sup>2</sup> plochy těchto prostor, které jsou počítány z hlavního nákladového střediska provozních nákladů č. 9000. [36]

Ve druhé fázi procesu alokace nepřímých nákladů dochází k převedení nepřímých nákladů z hlavního nákladového střediska a k nutným úpravám nepřímých nákladů. Jak již bylo zmíněno, na výše uvedená nepřímá nákladová střediska se účtují takové nepřímé náklady, kde je univerzita schopna jasně a přesně určit původce takového nákladu. V okamžiku, kdy toto učinit nemůže (zpravidla se nejedná o cestovné a mzdové náklady), tak přichází na řadu právě středisko č. 9000, na které jsou účtovány veškeré náklady týkající se elektřiny, vodného, stočného, plynu, odpisy budov a dosud také odpisy přístrojů. Odečet odpisů majetku zakoupeného z dotace je nezbytný proto, aby nedocházelo ke dvojímu financování. Ze stejného důvodu jsou také nepřímé náklady očištěny o fond účelově určených prostředků a stipendií. [36]

V praxi jsou nejprve alokovány upravené nepřímé náklady z hlavního režijního střediska č. 9000 na ostatní nepřímá nákladová střediska a celoškolské učebny a posluchárny dle podílu využívané plochy, která je evidována v tzv. pasportech.

Ve třetím stupni stanovení nepřímých nákladů jsou vymezeny druhy rozvrhových základů. TUL využívá v současnosti 5 následujících rozvrhových základů, dle kterých jsou rozpočítávány nepřímé náklady evidované na nepřímých nákladových střediscích:

1. střediska správní – přímé náklady všech fakult, ústavů, CDV, SKO a Kolejí očištěný o dotace na projekt VaV náležející spolupříjemcům,
2. ostatní nákladová střediska – celkový počet studentů v prezenční i kombinované formě studia v daném roce a počet zaměstnanců zaměstnaných na hlavní pracovní poměr - HPP (nikoli dohody o pracovní činnosti, o provedení práce),
3. oddělení organizační a personální – všichni zaměstnanci TUL v hlavním pracovním poměru, včetně zaměstnanců zaměstnaných na základě DPČ a DPP,
4. provozní nákladové středisko – metráž ploch všech fakult, ústavů, CDV a SKO,
5. celoškolské učebny a posluchárny – metráž ploch vážená podílem využití učeben danou fakultou, ústavem, CDV a SKO.

Ve čtvrté fázi určení nepřímých nákladů jsou vypočteny nákladové koeficienty. Tyto koeficienty jsou vypočteny jako podíl nepřímých nákladů a rozvrhové základny

Druhy nákladových koeficientů pro jednotlivá nákladová střediska jsou určeny jako:

1. podíl nákladů správních nákladových středisek a celkových přímých nákladů (po odečtu dotací spolupříjemcům) všech fakult, ústavů TUL, CDV, SKO a Kolejí (pro středisko správní),
2. podíl nákladů provozních nákladových středisek a celkové metráže všech ploch (pro provozní střediska),
3. podíl nákladů ostatních nákladových středisek a celkového počtu studentů, zaměstnanců v HPP v akademickém roce (ostatní nákladová střediska),
4. podíl nákladů střediska OOP a počtu zaměstnanců v HPP, DPČ, DPP (oddělení OOP),
5. podíl nákladů celoškolských učeben a poslucháren a celkové metráže těchto ploch vážených podílem jejich využitím jednotlivými fakultami, ústavy, CDV nebo SKO pro celoškolské učebny a posluchárny.

Výše jednotlivých nákladových koeficientů je dána vývojem cen energií, vodného, stočného, vývojem mezd a počtem administrativních pracovníků TUL. Nákladové koeficienty kvestor TUL každoročně přepočítává na základě dat z uzavřeného účetnictví minulého roku. Jsou stanoveny jednou ročně a před jejich použitím v praxi jsou předloženy ke schválení Akademickému senátu TUL.

Poslední, 5. fáze, je již samotné určení výše nepřímých nákladů v rámci jednotlivých kalkulačních jednic.

Celková výše nepřímých nákladů fakulty je stanovena jako součet těchto 5 složek nepřímých nákladů:

1. správní režie, kdy je násoben nákladový koeficient režie správní přímými náklady každé fakulty,
2. ostatní režie, kde je násoben nákladový koeficient režie ostatní počtem zaměstnanců a studentů fakulty,

3. režie OOP, kdy je násoben nákladový koeficient režie OOP počtem všech zaměstnanců (včetně zaměstnanců na DPP a DPČ) fakulty,
4. režie provozní, kdy je násoben nákladový koeficient režie provozní celkovou metráží ploch používaných danou fakultou, ústavem atd.,
5. režie celoškolských učeben, kdy je násoben nákladový koeficient režie celoškolských učeben metráží ploch učeben a poslucháren váženou podílem používání konkrétních učeben fakultou, ústavem, atd.

Nepřímé náklady projektu VaV jsou stanoveny jako součet 4 složek nepřímých nákladů určených na základě násobku příslušného nákladového koeficientu a využití rozvrhové základny pro daný projekt VaV:

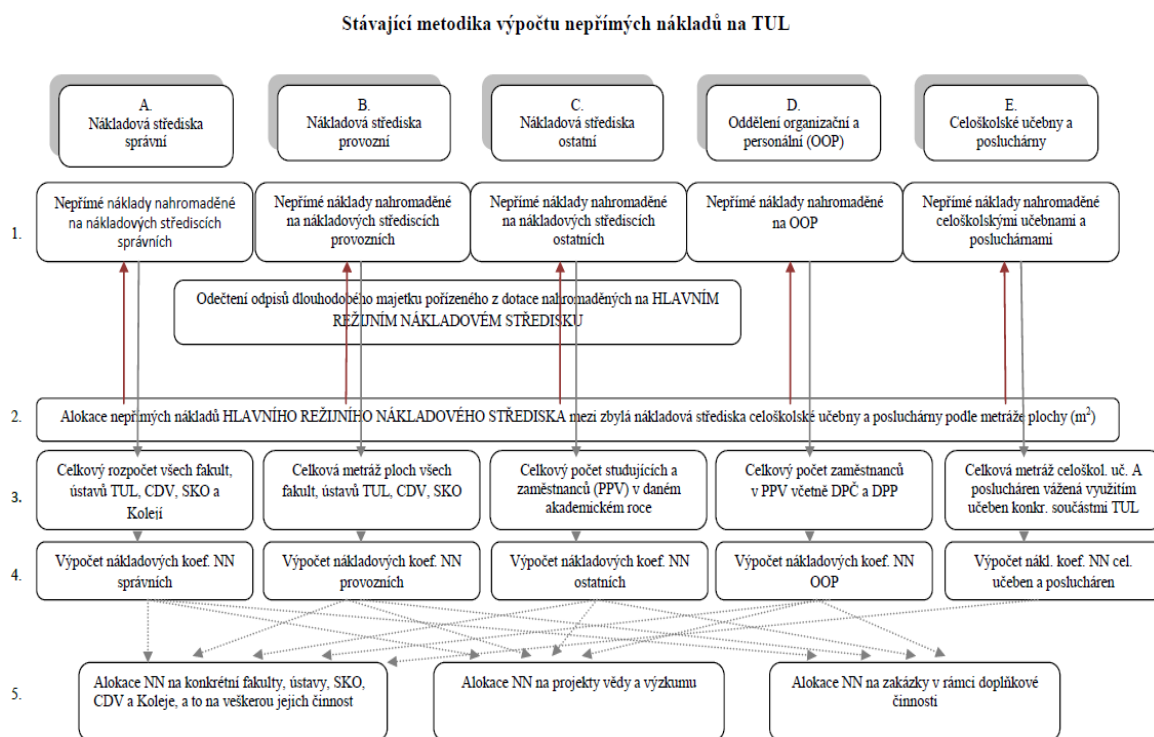
1. nákladový koeficient správní režie je násoben celkovým rozpočtem uznaných nákladů projektu VaV,
2. nákladový koeficient ostatní režie je násobeny přepočteným počtem výzkumných kapacit zaměstnanců pracujících na projektu VaV,
3. nákladový koeficient OOP je násoben přepočteným množstvím výzkumných kapacit všech zaměstnanců projektu (včetně DPČ a DPP),
4. nákladový koeficient provozní režie je násoben přepočtenou metráží ploch používanou v rámci projektu VaV.

[35] [36]

U projektů VaV je každý řešitel povinen na konci roku zpracovat formulář na výpočet režie a předat jej účtárně TUL k likvidaci. Účtárna tuto částku zaúčtuje na vrub projektu na účet č. 549. V případě, že by vypočtené nepřímé náklady byly vyšší, než předem stanovené náklady v projektu VaV, je rozdíl hrazen pracovištěm řešitele projektu (z vlastních prostředků mimo účelovou dotaci projektu VaV).

Obdobná struktura výpočtu nepřímých nákladů je také u zakázek doplňkové činnosti jen s tím rozdílem, že je vše vztahováno ke konkrétní zakázce DČ, tedy počet zaměstnanců na zakázce, přímé náklady (bez kooperace) a metráž ploch využitá v rámci zakázky DČ.

Schéma stávající metodiky výpočtu nepřímých nákladů na TUL znázorňuje výše popsany proces.



**Obrázek 3: Stávající metodika výpočtu nepřímých nákladů na TUL**

Zdroj: interní zdroje TUL – vlastní zpracování

### 3.2.3 Pokyn kvestora č. 2/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek

V lednu roku 2011 vzešel v platnost nový Pokyn kvestora č. 02/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek viz příloha B, kterým bylo dále modifikováno nastavení a přiřazení nepřímých nákladů na hlavní a doplňkovou činnost příslušných fakult, ústavů, CDV, SKO a Kolejí.

Pro účely full cost a na základě Pokynu č. 2/2011 fakulty a VŠ ústavy zřídily alespoň dvě základní režijní pracoviště:

1. děkanát (v případě VŠ ústavu ředitelství), na kterém jsou evidovány nepřímé náklady při vedení fakulty, pokud nejsou tyto náklady explicitně sledovány na nákladových pracovištích kateder,
2. studijní oddělení, které vykazuje nepřímé náklady vzdělávací činnosti.

Jednotlivá pracoviště mají možnost založit režijní nákladové středisko, které slouží pro evidenci nepřímých nákladů daného pracoviště. Tato nákladová střediska jsou označena číslicí končící „5“ a název zpravidla zní „Režie a zkrácený název katedry, případně VŠ ústavu, laboratoře“, atp. [17]

Je na každé fakultě, případně VŠ ústavu, jakou strukturu režijních nákladových středisek zvolí, například je i možné, aby více pracovišť využívalo jedno společné režijní nákladové středisko. Změna ekonomické struktury je možná vždy jednou ročně před začátkem hospodářského roku. [17]

V současné době je stav takový, že Fakulta textilní, Fakulta přírodovědně-humanitní a pedagogická, Fakulta umění a architektury a Ústav zdravotnických studií mají svou ekonomickou strukturu určenou jednotlivými katedrami, samoplátcí a pouze dvěma povinnými režijními středisky, kterými jsou již výše zmíněné studijní oddělení a děkanát, v případě Ústavu zdravotnických studií ředitelství ústavu. Ostatní fakulty, tedy Fakulta strojní, ekonomická, mechatroniky, informatiky a mezioborových studií a Ústav pro nanomateriály a pokročilé technologie zřídily ke každé katedře vlastní režijní nákladové středisko. [17]

V některých případech se dílčí katedry spojily a vytvořily společné režijní nákladové středisko pro více kateder, jako je tomu například u Fakulty ekonomické, která pro Katedru mezinárodního obchodu, ekonomické statistiky a Katedry financí a účetnictví používá jedno režijní středisko č. 3425 s názvem Režie KFÚ. Podobně jsou na tom některá oddělení Ústavu pro nanomateriály a pokročilé technologie. Důvodem pro sloučení režijních nákladových středisek byl podobný, příbuzný nebo návazný charakter vykonávaných aktivit. [17]

Odpovědnost za hospodaření má vždy příkazce a správce rozpočtu, a to jak u přímých středisek, tak i u těch režijních. Většinou tyto funkce zastávají vedoucí katedry/oddělení v roli příkazce rozpočtu. Sekretářky, tajemnice či jiní administrativní pracovníci z daného pracoviště pak plní roli správce rozpočtu. [17]

### **3.2.4 Základní zdrojová data pro metodiku full cost**

TUL využívá jako primární informační systém ekonomicko-účetní portál VEMA, ve kterém probíhají veškeré procesy nejen účetního oddělení, ale také personálního oddělení, mzdové účtárny a dalších

Od roku 1997, kdy byl do funkce uveden současný kvestor TUL, jsou výpočty týkající se nepřímých nákladů prováděny v programu MS Excel v souboru s názvem „RozRez“, který spolu s ostatními navazujícími soubory tvoří ucelený ekonomický systém kvestora TUL na interním disku K. Soubor „RozRez“ získává data ze souboru „Pasporty“ evidující veškeré údaje o metráži ploch všech organizačních jednotek univerzity a dále z výše zmiňovaného ekonomicko-účetního portálu VEMA a dále z informačního systému STAG a z Matriky TUL

Data pro pasporty jsou průběžně aktualizována a kvestor je získává z dislokačních rozhodnutí o všech prostorách TUL schválených rektorem. Vždy ke konci roku, tzn. k 31. 12. je soubor pasporty uzamknut pro další změny a veškeré výpočty pro následující období jsou počítány na základě těchto dat. Úpravy v pasportech provádí na základě pokynů kvestora určený pracovník, který je rovněž odpovědný za správnost údajů.

Z důvodu ochrany údajů těchto dokumentů jsou přidělována oprávnění, na základě kterých je možné soubory zobrazit nebo editovat. Oprávnění k přístupu (či editaci) na interní disk K, na kterém jsou tato data uložena, mají pouze někteří zaměstnanci TUL.

Soubor „RozRez“ je uložen na již zmíněném disku K v adresáři „Rozpocet“ v podadresáři RokXXXX (číslice XXXX označují opět rok, ke kterému se „RozRez“ vztahuje). Soubor „RozRez“ je složen ze tří vzájemně propojených sešitů, kterými jsou:

1. sešit Plochy,
2. sešit Parametry,
3. sešit Režie.



List Plochy slouží pro výpočet přímých nákladů režijních středisek a alokovaní čistých nákladů ploch na m<sup>2</sup>. Jsou v něm zaznamenány používané čisté plochy dílčích pracovišť TUL s využitím dat ze souboru Pasporty. [36]

Sešit Režie vypočítává režijní náklady fakult a VŠ ústavů po jednotlivých 5 složkách.

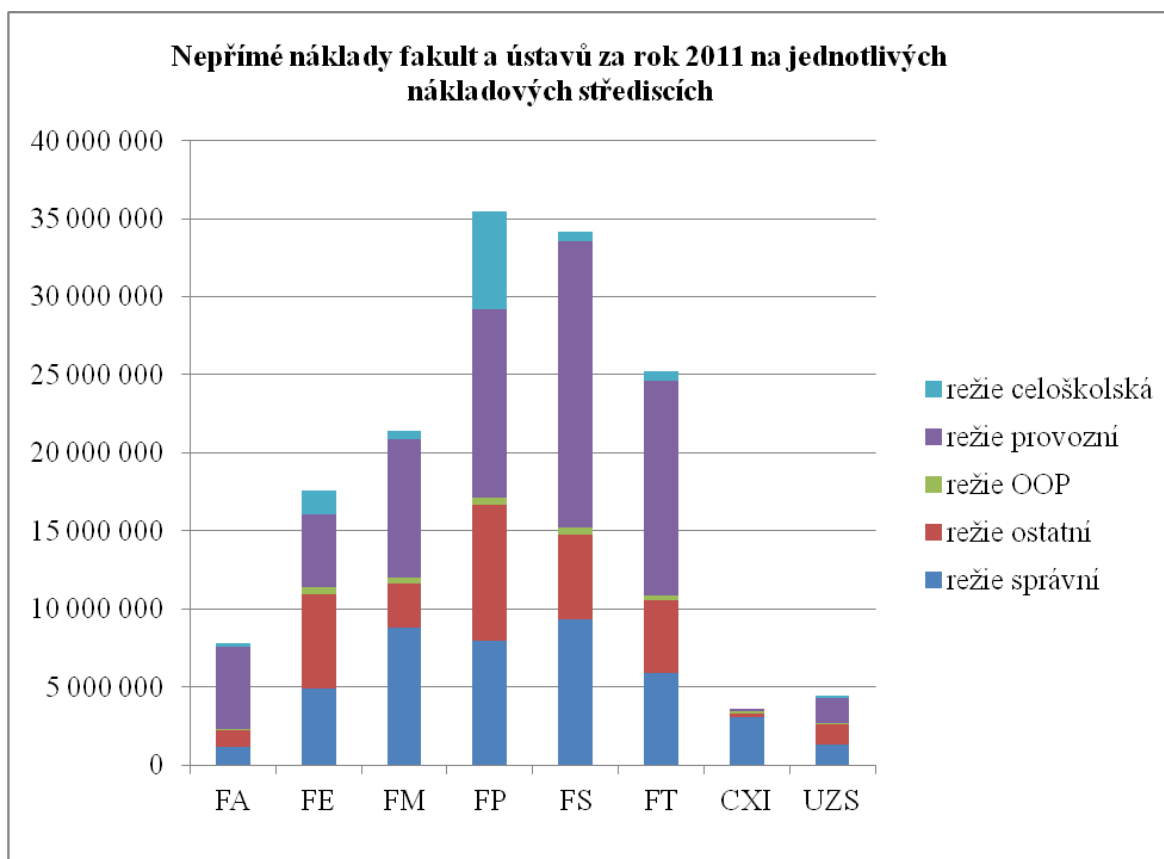
Níže uvedená tabulka udává přehled o vývoji jednotlivých nákladových koeficientů mezi lety 2004 až 2012. Je z ní zřejmé, že celoškolská režie byla zřízena v roce 2005, režie OOP čtyři roky poté. Režie správní má vzrůstající tendenci. Sice dochází ke snižování institucionální podpory, ale v současné chvíli stále ještě platí, že se objem získaných dotací zvyšuje, proto dochází ke zvyšování administrativní náročnosti, tím pádem také k růstu přímým nákladům, ze kterých je tato režie počítána. Na růstu provozního koeficientu se do roku 2009 podílelo převážně zvyšování ceny páry. V roce 2010 se pak k tomu faktu přidalo ještě zdražení ceny plynu a elektrické energie. Pokles provozní režie pro rok 2012 byl částečně ovlivněn zateplením dalších budov provedených v roce 2011.

**Tabulka 8: Vývoj nákladových koeficientů TUL pro jednotlivá režijní střediska (2004-2012)**

Druh režie	Nákladové koeficienty pro jednotlivé roky								
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Režie správní</b> (v Kč na 1 Kč přímých nákladů)	0,017	0,043	0,047	0,051	0,047	0,028	0,029	0,039	0,063
<b>Režie ostatní</b> (v Kč na 1 osobu)	1413	3445	2644	2362	1478	3000	2980	3144	2947
<b>Režie OOP</b> (v Kč na 1 osobu)	-	-	-	-	-	441	613	540	465
<b>Režie provozní</b> (v Kč na m <sup>2</sup> plochy)	1812	2441	1787	1709	1809	1927	2162	2348	2049
<b>Režie celoškolská</b> (v Kč na m <sup>2</sup> plochy)	-	2441	1185	1108	1022	1118	1209	1768	1434

Zdroj: interní materiály TUL – vlastní zpracování

Rozdíly mezi nepřímými náklady jednotlivých fakult a ústavů na režijních nákladových střediscích dokládá následující graf (údaje jsou uvedeny v Kč).



**Obrázek 4: Nepřímé náklady fakult a ústavů za rok 2011 na jednotlivých nákladových střediscích**

Zdroj: interní informace – vlastní zpracování

Z grafu je jasně patrné, že celkové nepřímé náklady vykazuje Fakulta pedagogická s více než 35 mil. Kč, následuje Fakulta strojní a Fakulta textilní. Naopak nejnižší celkové nepřímé náklady má zatím Ústav pro nanomateriály, pokročilé technologie a inovace a to z toho důvodu, protože budova, ve které bude CXI sídlit, ještě nebyla zkolaudována. Režie provozní je minimální, zahrnuje pouze plochu využívanou administrativními pracovníky a plochu laboratoří používanou pracovníky CXI. Na druhou stranu poměrně velká režie správní je způsobena vysokými přímými náklady připadajícími na stavbu budovy CXI. S nejvyšší režii správní, OOP a provozní se potýká Fakulta strojní. Fakulta pedagogická má nejvyšší ostatní a celoškolské nepřímé náklady. Příčinou vysokých nepřímých nákladů těchto dvou fakult je velké množství prostor, ať už to jsou laboratoře nebo dílny atd..

Dalším důvodem vysokých nepřímých nákladů je také velké množství zaměstnanců, studentů, vysoké přímé náklady a u Fakulty pedagogické pak ještě vysoký podíl na využití celoškolských učeben, což je spojeno s velkým počtem studentů.

## **4 Požadavky poskytovatelů z hlediska uznatelnosti a neuznatelnosti nákladů, metodiky stanovení režie**

Technická univerzita je z cca 90% financována účelovými prostředky, které získává z různých dotačních programů. Zbývajících 10% objemu finančních prostředků tvoří zakázky DČ. Každý poskytovatel dotací vymezuje různé uznatelné náklady a různá pravidla pro stanovení výše nepřímých nákladů. Podrobné požadavky na uznatelnost nákladů musí TUL zohlednit v rámci své metodiky nepřímých nákladů. Cílem této kapitoly je komparace požadavků poskytovatelů dotací TUL a vymezení závěrů pro metodiku nepřímých nákladů pro praxi TUL (v této kapitole budou uvedeny nejdůležitější programy, resp. poskytovatelé, kompletní přehled uvádí příloha C).

### **4.1 Evropská komise – „7. Rámcový program“**

7. Rámcový program si za primární cíl klade podporu výzkumu v Evropě s ohledem na potřeby v oblasti zaměstnanosti, konkurenceschopnosti a životní úrovně. [37]

7. RP připouští dva způsoby vykazování režie, a to ve skutečné míře přímých a nepřímých nákladů – metodiku full cost, kterou preferuje, a metodu pevné sazby.

#### **Způsoby vykazování režie v 7. RP**

##### *1. skutečné nepřímé náklady*

- a) full cost
- b) zjednodušená metody

##### *2. pevná sazba*

- a) základní sazba
- b) speciální přechodná sazba

## ***1. skutečné nepřímé náklady – (real/actual indirect costs)***

### **a) full cost**

V těchto případech se účtují nepřímé náklady k projektu na analytických účtech v již zavedeném systému, přičemž výše nepřímých nákladů není omezena, jako je tomu např. u pevné sazby (viz později). Může nastat i ta situace, že organizace není schopna identifikovat nepřímé náklady až na úroveň projektu, ale pouze na úrovni právní jednotky.

### **b) zjednodušená metoda**

Může nastat i ta situace, že organizace není schopna identifikovat nepřímé náklady až na úroveň projektu, ale pouze na úrovni právní jednotky. V tomto případě přichází v úvahu zjednodušená metoda (simplified method), kdy jsou skutečné náklady z účetnictví posledního uzavřeného období očištěné o neuznatelné náklady alokovány přes rozvrhovou základnu (cost driver). Za vhodné rozvrhové základny jsou považovány osobní náklady, metry čtvereční či počet odpracovaných hodin. Výhodou zjednodušené metody je to, že není ji EK nemusí předem schvalovat a je využitelné nejen pro projekty 7. RP. [38] [34]

## ***2. pevná sazba (flat rate)***

### **a) základní sazba (standard flat rate)**

Je ve výši 20% z celkových přímých uznatelných nákladů ponížených o náklady na subdodávky a na zdroje poskytnuté třetími stranami, které nebyly používány v prostorách účastníka. Základní sazbu může používat kterákoliv instituce

### **b) speciální přechodná sazba (special transition flat rate)**

60% z přímých uznatelných nákladů očištěných o náklady viz základní sazba, mohou využít neziskové veřejné subjekty, instituce vyššího a středního vzdělávání, neziskové výzkumné organizace a MSP, jejichž analytický účetní systém není dostačující pro stanovení skutečné výše nepřímých nákladů na projekt.[38] [34]

Uznatelné náklady

Tyto náklady zahrnují například:

- mzdové výdaje,
- spotřební materiál,
- dlouhodobý majetek,
- cestovní náklady atp.

Neuznatelné náklady

Za neuznatelné náklady 7. RP považuje

- úroky ze záloh,
- kurzové ztráty,
- rezervy na budoucí ztráty a výdaje,
- dluhy,
- DPH,
- náklady spojené s kapitálovým výnosem.

[38] [39] [40] [41]

## **4.2 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy - Operační program „Výzkum a vývoj pro inovaci“**

OP VaVpI (programovací období 2007-2013) je jedním z důležitých operačních programů přispívající ke zvyšování konkurenceschopnosti ve znalostní ekonomice. Spolu s Operačním programem Podnikání a Inovace (OP PI) a Operačním programem Vzdělávání pro konkurenceschopnost (OP VK) tvoří provázaný systém, jehož cílem je dlouhodobě udržet českou ekonomiku na konkurenceschopné úrovni. [42]

Jak již bylo uvedeno, TUL od prosince roku 2009 z tohoto programu dotaci čerpá na rozšíření stávající výzkumné a vývojové infrastruktury, konkrétně na výstavbu Ústavu pro nanomateriály, pokročilé technologie a inovace. Proto byla univerzita nucena respektovat pravidla definovaná OP VaVpI vztahující se na nepřímé náklady, metodiku režie full cost a vůbec uznatelnost nákladů. Klíčové dokumenty vymezující uznatelnost nákladů jsou

specifikovány v Příručce pro žadatele Operačního programu VaVpI 2007 – 2013 v příslušném znění včetně Přílohy č. 10 - Obecná pravidla pro vykazování skutečných nepřímých nákladů v projektech OP VaVpI. Příloha č. 10 vymezuje pojmy, jako jsou nepřímé náklady (režie), způsobilé, nezpůsobilé náklady, alokaci nepřímých nákladů na projekt a také rozvrhové základny.

### ***Metodika rozpočtení nepřímých nákladů na projekt VaV v rámci***

OP VaVpI stanovuje tyto nejdůležitější principy alokace nákladů – metodika full cost:

- užívání pouze jedné metody v rámci celé organizace (je nepřipustné, aby fakulty univerzity, pokud nejsou samostatným právním subjektem, používaly jinou metodu),
- stejná metoda bude uplatňována na všech projektech VaV s ohledem na různé požadavky jednotlivých poskytovatelů,
- tato metoda musí být schválena MŠMT,
- metodu není možné upravovat v průběhu účetního roku,
- pokud ke změně dojde během trvání projektu, je na organizaci, zda změnu promítne od počátku provedené změny nebo metodiku u stávajících projektů zanechá a změny bude aplikovat až u projektů nových, pravidla by měla být upravena ve vnitřní směrnici,
- změny metody musí odsouhlasit MŠMT,
- metoda nesmí být založena na odhadech,
- metodu musí upravovat interní směrnice schválená statutárním orgánem organizace.

Náklady všeobecně dělí tento dotační titul na uznatelné a neuznatelné, resp. způsobilé a nezpůsobilé. Uznatelné i neuznatelné se dále dělí na přímé a nepřímé.

#### **Uznatelné náklady**

Uznatelné (způsobilé) nepřímé náklady musí být uskutečněné v průběhu realizace projektu, musí být také skutečné, identifikovatelné, jasně prokazatelné a kontrolovatelné, tím odpadá riziko fiktivních nákladů založených na subjektivním odhadu, alternativních nákladů

a nákladů ztracené příležitosti. Je nutností, aby vycházely z již zavedených účetních a manažerských zásad organizace platných ve státě sídla organizace. Modifikace systému nemůže být prováděna pouze pro účely projektu a dále také musí dodržovat zásady hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

Ty způsobilé nepřímé náklady, které se vážou na činnosti VaV, je bezpodmínečně nutné vytvořenou metodikou očistit o režijní náklady související i s jinými činnostmi (platí například pro organizace, které provádí nejen výzkum, ale také výuku či výrobu). Tyto náklady mohou mít trojí charakter:

1. vztahující se pouze k činnosti VaV (např. náklad na provoz budovy, kde se uskutečňuje pouze výzkum), potom jsou v plné výši zahrnuty do nepřímých nákladů,
2. jednoznačně nevztahující se k činnostem VaV (výrobní hala, u které je možné odděleně určit výši režie), potom jsou v té výši, která připadá na VaV, zahrnuty do nepřímých nákladů,
3. smíšené povahy (náklady, které svou povahou slouží více druhům činnosti – knihovna, děkanát atd.), potom jsou pro rozvržení nepřímých nákladů využity rozvrhové základny.

Za nepřímé náklady (způsobilé) dle OP VaVpI jsou pokládány takové náklady, které nevykazují přímo vazbu na konkrétní projekt, ale které byly ve spojitosti s řešením projektu organizací vynaloženy. Tyto náklady je schopna organizace v účetním systému prokázat, také platí to, že nemohou být účtovány v rámci jednoho projektu jako přímé a nepřímé zároveň. Za přípustné je považováno řídit se interním systémem organizace, povahou projektu a relevancí nákladů, přičemž není dovoleno, aby v rámci jednoho projektu byl stejný náklad účtován jako přímý i nepřímý zároveň.

Pokud by měly být nepřímé náklady více charakterizovány, jsou to náklady vznikající v ekonomickém, personálním, administrativním, právním oddělení, také při správě budov, sítí, knihoven atd. Přesněji je lze charakterizovat jako:

- mzdové náklady, cestovní náklady, spotřební materiál těchto oddělení,
- odpisy a nájmy budov,



- provozní náklady – pojištění, opravy, údržby, úklid, ostraha, voda, plyn, energie,
- poštovné, telefonní poplatky, internet, fax
- náklady na dlouhodobý majetek – počítače, tiskárny, kopírky.

#### Neuznatelné náklady

Existuje celá řada nákladů převážně povahy přímých nákladů, které není možné z důvodu uznatelnosti do účetnictví projektu zahrnout. OP VaVpI vymezuje tyto neuznatelné náklady:

- veškeré přímé daně mimo daně z příjmu,
- interní audit,
- úroky z úvěrů a půjček,
- celní poplatky,
- různé poplatky bez přímé souvislosti na projekt,
- náklady na soudní spory v souvislosti s projektem,
- část pořizovací ceny přesahující cenu na základě znaleckého posudku,
- pokuty, penále, manka a škody,
- nedobytné pohledávky,
- odstupné,
- peněžitá pomoc v mateřství,
- příspěvky na penzijní připojištění, životní pojištění, dary atd.

[43] [44]

### **4.3 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy- Operační program „Vzdělávání pro konkurenceschopnost“**

V současné době je realizováno asi 44 projektů z tohoto dotačního titulu v rámci TUL, kde je univerzita v roli příjemce. Vedle toho TUL realizuje i další projekty OPVK v roli spolupříjemce. Hlavním cílem programu, jak již sám název napovídá, je zvyšování kvality lidských zdrojů prostřednictvím vzdělávání a podpory výzkumných a inovačních činností.

[45] [46]

I přesto, že tento program, stejně jako program OP VaVpI patří pod gesci MŠMT, není zde požadována metodika full cost. Výše nepřímých nákladů je limitována pouze procentem, které je dáno velikostí přímých způsobilých nákladů, ze kterých je toto procento počítáno. Zpravidla se toto procento pohybuje v rozmezí mezi 10% až 18%. [47]

U tohoto dotačního titulu lze ale identifikovat celou řadu nezpůsobilých nákladů, proto byly vybrány ty, které se na univerzitě mohou vyskytnout. Jsou jimi:

- výdaje na financování zkoušek a certifikátů, pokud účastník zkoušku skládá na druhý a další pokus,
- DPH, pokud je příjemce plátcem DPH pro danou aktivitu,
- sankční poplatky, penále, pokuty, storno poplatky,
- správní a místní poplatky bez přímé vazby na projekt,
- náklady na audit u projektů, jejichž rozpočet je nižší než 3 mil.,
- výdaje vzniklé po ukončení projektu,
- poplatky za vedení běžného účtu organizace,
- přímé daně,
- právní služby poskytované pro projekt,
- odstupné,
- peněžitá pomoc v mateřství,
- výdaje na přípravu projektu,
- rezervy na budoucí ztráty
- kurzové ztráty,
- finanční leasing,
- stipendia.

[48]

#### **4.4 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy - Operační program „Lidské zdroje a zaměstnanost“**

Projekty OP LZZ (podporované mezi roky 2007 a 2013) se zaměřují především na snižování nezaměstnanosti pomocí profesního vzdělávání, integritu sociálních obyvatel

zpět do společnosti, zvyšování úrovně veřejné správy využívající rovněž mezinárodní spolupráci.

Nepřímé náklady může příjemce dotace vypočítat procentem, v tomto případě max. ve výši 20% přímých způsobilých nákladů projektu očištěné o položky tzv. křížového financování. Velikost procenta je dána vyhlášenou výzvou.

Do uznatelných nákladů OP LZZ se řadí mimo jiných i například drobné stavební úpravy nepřekračující částku 40 tis. Kč na jednu účetní položku za jedno zdaňovací období.

Neuznatelné náklady určené OP LZZ:

- DPH, pokud je příjemce plátcem DPH,
- odstupné,
- peněžitá pomoc v mateřství,
- úroky z úvěrů,
- nákupy vozidel, nemovitostí, pozemků,
- pokuty, penále,
- přímé daně atp.

[49]

#### **4.5 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy – Operační program „EUREKA CZ“**

Tento program je naplánován na období mezi lety 2011 a 2017. Finanční prostředky jsou určeny na řešení mezinárodních projektů aplikovaného výzkumu a vývoje. TUL u tohoto programu vystupuje většinou jako partner malých (středních) podniků, pro které je primárně určen.

Způsob určení nepřímých nákladů není určen, ale jsou specifikovány tyto neuznatelné náklady:

- DPH, pokud je příjemce plátcem DPH,

- zisk,
- dluhy,
- úroky z dluhů,
- stipendium,
- náklady na marketing, prodej a distribuci,
- běžná kancelářská výpočetní technika, přenosná výpočetní technika, nábytek, vybavení kanceláří a laboratoří. [50]

#### **4.6 Ministerstvo životního prostředí - Operační program „Životní prostředí“**

OP ŽP nabízí finanční prostředky na ochranu a zlepšování kvality životního prostředí v několika oblastech a je určen jak obcím a městům, tak také státní správě, ústavům VaV a dalším.

Metodika režie není předepsána. Uznatelnými náklady nejsou v některých případech osobní náklady.

Za nezpůsobilé náklady OP ŽP pokládá:

- náklady na poradenské služby (výjimku tvoří projekty technické pomoci),
- nákup použitého vybavení,
- DPH, pokud je příjemce plátcem DPH,
- některé osobní náklady,
- náklady na poradenské služby (výjimka u projektů technické pomoci),
- přímé daně,
- pronájem pozemku, stavby, leasing,
- předvídatelné vícenáklady.

[51]

#### **4.7 Ministerstvo průmyslu a obchodu - program „TIP“**

Program pro výzkum a vývoj MPO TIP nahradil bývalé programy TANDEM, IMPULS A TRVALÁ PROSPERITA. Cílem programu je podpora výzkumu a vývoje sekundárního sektoru a získané poznatky VaV, co nejefektivněji a nejrychleji promítnout do průmyslové výroby. Způsob stanovení nepřímých nákladů není specifikován, jsou dány pouze požadavky na určení uznatelných a neuznatelných nákladů.

Za uznatelné náklady program TIP považuje:

- osobní náklady,
- náklady/výdaje na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku,
- ostatní provozní náklady – náklady na provoz a údržbu DHM, náklady/výdaje na služby, cestovní náklady, náklady/výdaje na zveřejnění výsledků projektů
- dodatečné (režijní) náklady/výdaje vzniklé ve spojitosti s výzkumným projektem.

Neuznatelnými náklady jsou:

- daň z přidané hodnoty (DPH), případně její část, pokud je příjemce plátcem DPH,
- dluhy a úroky z dluhů,
- rezervy na budoucí ztráty a výdaje,
- prosincové mzdy daného roku hrazeného z dotace v lednu následujícího roku,
- stipendia,
- DHM,
- DNM, který nebyl plánován v projektové žádosti,
- náklady uskutečněné bez právního důvodu (pokud mezi příjemcem dotace a další osobou nevznikl žádný právní vztah, a tato osoba inkasovala od příjemce dotace finanční obnos),
- faktury, které nebyly zaplacený v roce jejich vystavení,
- náklady z neveřejných zdrojů, které byly uhrazeny po 31.1 následujícího roku.

[52]

## **4.8 Technologická agentura ČR - program „ALFA“**

Program ALFA, podporující aplikovaný výzkum a experimentální vývoj v progresivních technologiích, materiálech a systémech, energetických zdrojích a ochranu životního prostředí a udržitelného rozvoje dopravy, je koncipován pro období 2011-2016 s cílem zvýšit výkonnost ekonomických subjektů a konkurenceschopnost hospodářství České republiky.

I tento program preferuje prokazování nepřímých nákladů pomocí metody full cost. Pokud organizace nemá ve svých interních předpisech zavedenou metodu full cost, lze využít i maximálně stanovenou sazbu doplňkových nákladů ve výši 20% z ročních nákladů daného projektu očištěných o investiční náklady. V obou případech, jak u full cost metody, tak u pevné sazby, se musí režijní náklady dokladovat.

Program ALFA vymezuje tyto způsobilé náklady/výdaje:

- osobní náklady,
- náklady investiční,
- náklady na služby,
- ostatní náklady – cestovné, provozní náklady atd.

Za neuznatelné náklady považuje:

- zisk,
- dluhy a úroky z dluhů,
- DPH, pokud je příjemce plátcem daně a uplatňuje odpočet,
- celní poplatky,
- rezervy na budoucí výdaje a ztráty,
- kurzovní rozdíly,
- leasing,
- stipendia,
- klinické zkoušky,
- úpravy a rekonstrukce pracoviště nesouvisející s projektem,
- výdaje na průzkum trhu a marketingové studie,

- náklady na uvedení do výroby,
- certifikace služeb a výrobků, které jsou přímo obchodovány,
- DHM a DNM pořízený před začátkem majetku,
- služby poskytnuté členem řešitelského týmu, účastníkem projektu nebo osobou ve vztahu k příjemci či dalšímu účastníkovi.

[53]

## 4.9 Grantová agentura České republiky

Grantové projekty GAČR nabízí podporu v několika oblastech, jako jsou standardní grantové projekty zaměřené na základní výzkum, doktorské grantové projekty určené na přeshraniční spolupráci studentů doktorského studia, postdoktorské grantové projekty, projekty na podporu excelence v základním výzkumu, mezinárodní grantové projekty atd.

GAČR akceptuje vykazování nepřímých nákladů na základě pevné sazby. Ta je v tomto případě stanovená na max. 20% z částky na všechny neinvestiční náklady požadované poskytovatelem dotace.

Uznatelné náklady budou dále konkrétně specifikovány pouze v případě, že budou rozdílné od již výše uvedených.

Za nezpůsobilé náklady/výdaje jsou v rámci projektu GAČR považovány:

- zisk,
- DPH, pokud je příjemce plátce daně a uplatňuje odpočet,
- marketingové výdaje, výdaje na prodej a distribuci,
- úroky z dluhů,
- škody a manka,
- náklady na reprezentaci, občerstvení, dary,
- náklady na standardní vybavení pracoviště,
- stavby a opravy budov, kanceláří,
- nábytek a jiné vybavení, které je pevnou součástí místností,

- náklady nesouvisející s projektem.

[54]

#### **4.10 Ministerstvo vnitra ČR – program „Bezpečnostní výzkum pro potřeby státu“**

Program Ministerstva vnitra ČR probíhající od roku 2010 do roku 2015 je určený k vykonávání výzkumných záměrů dílčích resortů a ostatních orgánů státní správy, které se účastní provádění úkolů v rámci systému vnitřní bezpečnosti obyvatelstva ČR.

Prokazování nepřímých nákladů je možné dvěma způsoby, a to full cost metodou skutečných nákladů (pokud už při zahájení projektu VaV má organizace metodiku zavedenou a je schopna náklady evidovat odděleně) nebo metodou vykazování doplňkových nákladů (tzn. additional costs), kdy jsou stanoveny limity pro nepřímé náklady dle výše rozpočtu.

Nezpůsobilými náklady jsou v tomto programu veškeré náklady související s pořízením budov a pozemků, leasing vozidel a DPH, pokud je plátce daně z přidané hodnoty a uplatňuje si nárok na odpočet. [55]



#### 4.11 Dílčí závěr

V roce 2011 TUL řešila více než 149 projektů od různých poskytovatelů. Konkrétní přehled vybraných poskytovatelů spolu s počty řešených projektů TUL uvádí tato tabulka.

**Tabulka 9: Přehled řešených projektů z různých dotačních titulů v roce 2011**

Poskytovatel	Počet projektů	Celková podpora v Kč
GA ČR	17	77 840 000,00
GAAVČR	1	2 555 000,00
KÚLK	11	33 078 099,80
MK	1	15 505 000,00
MO	1	1 333 000,00
MPO	26	40 596 000,00
MPSV	1	17 389 099,20
MŠMT	44	434 954 336,98
MV	2	32 232 000,00
MŽP	3	zatím neschváleno
SML	13	500 000,00
TAČR	29	129 358 000,00
<b>Celkem</b>	<b>148</b>	<b>785 340 535,98</b>

Zdroj: interní informace – vlastní zpracování

Pro účely metodiky full cost musely být analyzovány přístupy a názory jednotlivých poskytovatelů a dotačních titulů na uznatelnost nákladů a na výpočet režie. Vytvořila jsem tabulku s přehledem všech známých neuznatelných nákladů a přípustnou metodou výpočtu nepřímých nákladů těch programů, které TUL v současné době realizuje. Tabulku jsem dále upravila tak, že došlo k vyloučení těch neuznatelných nákladů, které se vyskytovaly vícekrát. Tento přehled neuznatelných nákladů jsem pak předala kvestorovi k dalšímu zpracování. Kvestor výčet nákladů analyzoval, porovnal s používanými analytickými účty a okomentoval. Výsledkem šetření je zavedení nových analytických účtů neuznatelných nákladů a to z toho důvodu, aby tyto náklady mohly být z nepřímých nákladů vyloučeny v souladu s požadavky jednotlivých poskytovatelů.

**Tabulka 10: Přehled neuznatelných nákladů s komentářem kvestora**

Neuznatelné náklady	Komentář kvestora/návrh analytické evidence
daň z přidané hodnoty (DPH) nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet (pokud je příjemce plátcem DPH)	TUL jako plátce DPH účtuje na speciálním účtu
dluhy a úroky z dluhů	TUL zatím neúčtuje
rezervy na možné budoucí ztráty a výdaje	tvorba fondu
osobní náklady za prosinec daného kalendářního roku hrazené z dotace	TUL má speciální účet
náklady vynaložené bez právního důvodu, tj. v případě, kdy mezi příjemcem a třetí osobou, v jejíž prospěch příjemce vynakládá finanční prostředky, není žádný právní vztah (např. firma vyplácí finanční odměnu pracovníkovi bez platné dohody o provedení práce; firma zaplatí za materiál, aniž by učinila písemnou objednávku)	takové náklady by TUL neměla mít
stipendium	TUL má speciální účet
dlouhodobý hmotný majetek	TUL má speciální účet - odpisy nebo pořízení
dlouhodobý nehmotný majetek, který nebyl schválen v projektové žádosti	TUL má speciální účet - odpisy nebo pořízení
faktury a jakékoliv ostatní doklady, jejichž úhrada z dotační části bude provedena v následujícím roce	ujasnit s poskytovatelem
náklady z neveřejných zdrojů neuhrazené nejpozději do 31. 1. následujícího roku	ujasnit s poskytovatelem
placené úroky	TUL neeviduje
úroky ze záloh	pro TUL irelevantní
náklady spojené s kapitálovým výnosem	TUL neeviduje
nadměrné nebo lehkomyšlné výdaje	nelze sledovat
část pořizovací ceny pozemku, která je vyšší než 10% celkových způsobilých výdajů na projekt	pro TUL irelevantní
správní a místní poplatky, které nemají přímou vazbu na přípravu a realizaci projektu	jedná se např. o poplatky za vedení účtu v bance, poplatky za přihlášení patentu
sankční poplatky, pokuty a penále, případně další sankční výdaje, ať už sjednané ve smlouvách nebo vznikající z jiných příčin	TUL má speciální účet
přímé daně, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická a darovací, silniční daň	TUL má speciální účet
clo	je v ceně majetku
leasing	TUL má speciální účet

Neuznatelné náklady	Komentář kvestora/návrh analytické evidence
odměny členům statutárních orgánů vyplývající z titulu jejich funkce, tj. výkonu činnosti statutárního orgánu	mzda rektora
odpis pohledávek výdaje na audit projektu, pokud ve smlouvě/rozhodnutí není přímo stanovena povinnost takový audit provést	nutno zavést nový analytický účet 512
výdaje na reprezentaci mimo výdaje v rámci Technické pomoci a výdaje, které jsou vynakládány v souladu s cíli projektu (např. občerstvení při školení a seminářích)	TUL má speciální účet
nákup či odpisy osobních vozů	řešeno leasingem
dary převyšující hodnotu 500 Kč/kus	TUL má speciální účet
dary do 500 Kč/kus, pokud nemají žádný význam z hlediska naplnění cíle projektu a rovněž pokud nejsou označeny v souladu s pravidly propagace EU	TUL má speciální účet
ceny v soutěžích převyšující hodnotu 500 Kč/kus	TUL má speciální účet (dar)
ceny v soutěžích do 500 Kč/kus, pokud nemají souvislost s daným projektem a pokud nejsou označeny souladu s pravidly propagace EU	TUL má speciální účet dar)
výdaje na publikace, pokud obsahují bezplatnou inzerci	bude centrálně zakázáno
výdaje na veškeré kulturní a umělecké činnosti s výjimkou zájmové umělecké činnosti, spolupráce místních nepodnikatelských subjektů v oblasti kultury a umění jako je např. pořádání přeshraničních výstav, spolupráce divadel a muzeí apod.,	pro TUL pravděpodobně irelevantní
výdaje hrazené v hotovosti nad 500 EUR.	bude centrálně zakázáno
zisk příjemce	není nákladem
náklady na marketing, prodej a distribuci výrobků	nemožné sledovat na speciálním nákladovém účtu či analytické evidenci
U kapitálových prostředků nelze nárokovat běžnou kancelářskou výpočetní techniku, přenosnou výpočetní techniku (notebooky), kancelářský nábytek a jiné vybavení kanceláří, standardní vybavení laboratoří apod.	není v nepřímých nákladech TUL
kurzovní ztráty	TUL má speciální účet
klinické zkoušky	pro TUL irelevantní
certifikace výrobků a služeb, které jsou či budou přímo obchodovány	pro TUL irelevantní
náklady na zavádění do výroby	pro TUL irelevantní
dodavatelem služeb nesmí být člen řešitelského týmu ani jiný zaměstnanec příjemce nebo dalšího účastníka nebo osoba spojená (ve smyslu §23 odst. 7 zákona o daních z příjmu) s příjemcem nebo dalším účastníkem	bude centrálně zakázáno

Neuznatelné náklady	Komentář kvestora/návrh analytické evidence
poplatky (výpis z katastru nemovitostí, výpis z obchodního rejstříku apod.) bez přímé vazby na projekt	bude zaveden nový analytický účet 549
dary	TUL má speciální účet
nedobytné pohledávky	TUL má speciální účet
výdaje na právní spory vzniklé v souvislosti s určitým projektem, např. výdaje na uhrazení soudního poplatku, na pořízení důkazů, na právní zastoupení v případě sporu, penále, pokuty, jiné sankční výdaje a právní výlohy související s právním sporem;	bude zaveden nový analytický účet 518
výdaje, které jsou součástí likvidace společnosti	pro TUL irelevantní
část pořizovací ceny přesahující cenu zjištěnou znaleckým posudkem nebo přesahující cenu v místě a čase obvyklou;	nutné ujasnit s poskytovatelem jak evidovat
odstupné	bude zaveden nový analytický účet
peněžitá pomoc v mateřství;	není nákladem TUL
dodatečné výdaje na externí služby závislé na úspěchu poskytnuté služby (tzv. success fee)	TUL nemá dosud praktickou zkušenost
výdaje na pořízení fotovoltaických článků	bude centrálně zakázáno
platby příspěvků do soukromých penzijních fondů	jak účtovat
výdaje spojené s přípravou projektu a řízením projektu (platby konzultantům, kteří pomáhají s vyplňováním žádostí o finanční podporu z OP VK, zpracováním monitorovacích zpráv a žádostí o platby) v případě, že se jedná o externí dodavatele;	ujasnit s poskytovatelem jak evidovat
náklady na poradenské služby (s výjimkou projektů v rámci technické pomoci)	ujasnit s poskytovatelem jak evidovat
osobní automobil, mikrobús, autobus, notebook, mobilní telefon, fotografický aparát (s výjimkou osobního automobilu, notebooku, mobilního telefonu a fotografického aparátu, které jsou způsobilé v rámci oblasti podpory 6. 1. a u projektů technické pomoci, dále s výjimkou přenosných počítačů a ve zdůvodnitelných případech (nutno individuálně posoudit) i speciálně upraveného automobilu (mobilní monitorovací stanice nebo laboratoř) v rámci oblasti podpory 5)	pro TUL irelevantní
manka a škody	TUL má speciální účet
náklady na občerstvení, pohoštění dary a reprezentaci	TUL má speciální účet
náklady na běžné základní vybavení pracoviště	ujasnit s poskytovatelem jak evidovat
nábytek či zařízení, která jsou pevnou součástí místnosti	ujasnit s poskytovatelem jak evidovat

Neuznatelné náklady	Komentář kvestora/návrh analytické evidence
výdaje spojené s financováním zkoušek a certifikátů	ujasnit s poskytovatelem jak evidovat
vedení běžného provozního účtu organizace a bankovní poplatky související s tímto účtem (pokud nevyplývají z právního aktu)	TUL má speciální účet
dárčovské SMS a jízdenky MHD pořízené prostřednictvím mobilního telefonu	může být v cestovním příkazu
alkoholické nápoje, pokud se nejedná o materiál nezbytný k realizaci praktických částí výukových kurzů	bude na účtu reprezentace
cenné papíry	TUL nenakupuje cenné papíry
odpis pohledávek výdaje na audit projektu, pokud ve smlouvě/rozhodnutí není přímo stanovena povinnost takový audit provést	TUL má speciální účet

Zdroj: požadavky poskytovatelů, interní materiály TUL – vlastní zpracování

## **5 Modifikace stávající metodiky stanovení nepřímých nákladů na TUL**

V červnu 2011 bylo zahájeno řešení projektu, zaměřeného na implementaci metodiky full cost na Technické univerzitě v Liberci. Projekt je financovaný z programu ESF OP VK. Vzhledem k tomu, že jsem členkou řešitelského týmu tohoto projektu, bylo mi umožněno reflektovat veškeré, zatím provedené, změny v metodice nepřímých nákladů a částečně se také podílet na doporučeních, které by bylo vhodné aplikovat v praxi TUL. Obdobné projekty v současnosti řeší 8 univerzit; Technická univerzita v Liberci, Univerzita Palackého v Olomouci, Vysoká škola báňská – Technická univerzita v Ostravě, Univerzita Jana Evangelisty Purkyně, Moravská vysoká škola Olomouc, Univerzita Hradec Králové, Vysoké učení technické Brno, Mendelova univerzita v Brně a Veterinární a farmaceutická univerzita Brno v celkové výši 65 126 184,36 Kč, z toho TUL získala podporu ve výši 6 500 580,67 Kč.

Cílem projektu je vytvoření komplexních, transparentních a efektivních nástrojů podporující zavedení metodiky full cost.

### **5.1 Zavádění nové metodiky pro výpočet nepřímých nákladů na TUL**

Protože stávající platná metodika výpočtu nepřímých nákladů vymezená Pokynem, upravující výpočet režijních nákladů č.1/2009 a Pokynem kvestora č. 2/2011, nebrala v úvahu nepřímé náklady fakult a jejich pracovišť, musela univerzita reagovat na tento fakt a začít stávající metodu modifikovat. Další důvody pro modifikaci metodiky a postupný přechod na full cost byly již uvedeny v podkapitole 3.2. Nová metodika povede ke správné alokaci nákladů na všechny činnosti TUL, k vytvoření jednotného a administrativně poměrně jednoduchého nástroje pro výpočet nepřímých nákladů. Nový způsob kalkulace dále přispěje ke správným manažerským a strategickým rozhodnutím a dále také k získání potřebného objemu finančních prostředků pro pokrytí nepřímých nákladových středisek a jejich nákladů. Hlavním a zásadním výstupem by mělo být vytvoření certifikované metody účtování plných nákladů.

Klíčovou aktivitou pro zavedení nové metodiky v rámci výše zmiňovaného projektu je audit nově zavedeného full costu. Externí auditor se měl původně řídit principy definovanými ve Směrnici pro hodnocení interních Metodik institucí pro vykazování skutečných nepřímých nákladů projektů VaV. Protože tato směrnice nebyla ani do této chvíle vydána, bylo v září, na doporučení zástupce MŠMT Ing. Zaorálka, zahájeno výběrové řízení na dodavatele fázového auditu s tím, že externí auditor bude postupovat podle existující Přílohy č. 10 Příručky pro příjemce OP VaVpI, kde je metodika full cost definována.

Vítězem výběrového řízení na realizaci fázového auditu v rámci TUL se stala firma Deloitte Audit, s. r. o. Fázový audit se skládá ze 3 fází. V první fázi dojde k analýze současného stavu metodiky, zhodnocení probíhajících postupů a procesů, provázanosti informací mezi ekonomickou a organizační strukturou TUL, případně identifikace oblastí pro zlepšení a návrh konkrétních nápravných kroků. Z této fáze již byla zpracována zpráva z počátečního auditu obsahující opatření pro zlepšení současného stavu. TUL nyní posuzuje navržená doplnění stávající metodiky a zapracovává připomínky. V další fázi auditoři zhodnotí zapracované náměty ke zlepšení. Výstupem této fáze bude opět zpráva zahrnující reakci auditorů na tuto modifikaci. Závěrečný audit nezávisle ověří uplatnění požadavků OP VaVpI v nastaveném systému vykazování nepřímých nákladů v rámci TUL. V případě splnění požadavků poskytne Závěrečnou zprávu potvrzující soulad s Příručkou pro příjemce OP VaVpI – Přílohy č. 10, případně s dalšími aktuálně platnými požadavky MŠMT na metodiku full cost.

Práce na auditu začaly začátkem prosince, kdy byly řešitelskému kolektivu společnosti Deloitte Audit, s. r. o. představeny základní principy fungování univerzity, stávající metodika nepřímých nákladů a další nutné informace potřebné k realizaci auditu. Firma Deloitte Audit, s. r. o. již TUL v minulosti spolupracovala na realizaci projektu EFIN, jehož cílem bylo provést procesní analýzu celé univerzity, tedy způsob řízení, lidské zdroje, způsoby financování atd.

TUL poskytla auditorům následující podklady: tabulku RozRez pro rok 2011, Pokyn kvestora č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů na jednotlivých činnostech TUL,

Pokyn kvestora č. 2/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek a tabulku s přehledem neuznatelných nákladů jednotlivých poskytovatelů, kterou jsem zpracovala, dokument Interní příkaz k rozúčtování mezd, aktuální Vnitřní mzdový předpis TUL, a mnohé další.

Fázový audit byl založen na osobních jednáních a dotazováních. Kvestor vysvětlil základní principy výpočtu nákladových koeficientů a návaznost na ostatní soubory z ekonomického systému kvestora (pasporty, matrika atd.). TUL představila své návrhy modifikace pro výpočet režie od roku 2012, resp. 2013. Byly projednány některé nejasnosti, např. stanovení celkové univerzitní režie pro nadcházející období, která bude navýšena o nárůst cen energií, dále také účtování odpisů. Došlo k revizi pojmů využívaných v rámci interních předpisů upravujících metodiku nepřímých nákladů, kdy pojem „rozpočet“ byl nahrazen pojmem přímé náklady, vynechány byly některé formulace týkající se nákladového střediska č 9000. Zástupcům Deloitte byl osvětlen harmonogram výpočtu nákladových koeficientů, který vzniká k začátku roku dle pasportů a účetnictví za loňský rok. V únoru roku 2012 byla jako výsledkem všech schůzek a jednání obdržena Zpráva z počátečního auditu, která posoudila současný stav metodiky a informačního systému obecně a identifikovala oblasti ke zlepšení.

V současnosti již probíhají úpravy na základě závěrů uvedených ve Zprávě z počátečního auditu. V rámci modifikace došlo k úpravám zejména v dokumentu RozRez. Nově byly některé z nepřímých organizačních útvarů rozděleny do více oddělení (kancelář prorektorů), některé byly přeřazeny do jiné skupiny nepřímých organizačních středisek z důvodu věcné správnosti a účelnosti, ale také byly zavedeny nové nepřímé organizační jednotky a některé stávající byly přejmenovány, dále bylo změněno číselné označení některých pracovišť. Tyto útvary jsou označeny kurzívou.

Nová struktura nepřímých organizačních středisek a jejich rozdělení:

**A. Nákladová střediska správní:**

- kancelář rektora (KRE, 9100)
- kancelář kvestora (KVE, 9600)
- oddělení účtáren (OÚC, 9620),



- *referát pro rozpočet (RPR, 9610),*
- *referát prorektora pro rozvoj a výstavbu (RRV, 9400),*
- *referát prorektora pro zahraniční styky (RZS, 9300),*
- *referát prorektora pro studium a vzdělávání (RSV, 9200)*
- *režie rektorátu (9005),*
- *rektorát (REK, 9000),*

#### **B. Nákladová střediska provozní:**

- oddělení investiční výstavby a dislokace (RIV, 9630),
- referát provozu budov a správy majetku (OPS, 9631),
- oddělení údržby (SPU, 9637),
- středisko domovníci, vrátní (SPD, 9632),
- středisko úklid (SPL, 9634),
- referát správy energetického zařízení (SPE, 9639),

#### **C. Nákladová střediska ostatní:**

- univerzitní knihovna (UKN+, 9410)
- referát telekomunikací – telefonní ústředny (SPV, 9638),
- středisko síť (SST, 9660),
- oddělení matriky a informační systémů (OMS, 9220),
- středisko pošta, komunikace (SPP, 9633),
- sklad kancelářských potřeb (SKP, 9635),
- *oddělení informačních systémů (OIS, 9190),*

#### **D. Oddělení organizační a personální (OOP, 9640),**

#### **E. Celoškolské učebny a posluchárny.**

Součástí řešení projektu je také komparace s domácími i zahraničními organizacemi, které již metodiku full cost mají zavedenou nebo ji zavádí. Ze zahraničních univerzit byla pro získání praktických zkušeností vybrána univerzita v Leidenu, kterou také řešitelé v září

2011 navštívili. Tato univerzita byla vybrána především z toho důvodu, že má podobnou organizační i ekonomickou strukturu a zaměření jako TUL. Univerzita v Leidenu má metodiku full cost zavedenu od roku 2009, proto mohl tvůrce metodiky Dr. Paul Flach přesně popsat jak její samotné zavedení, tak i situace nastalé v průběhu užívání metodiky a upozornit na její nedostatky.

Pro získání většího přehledu o způsobu vykazování skutečných nákladů na univerzitách a dalších organizacích v České republice byl vytvořen dotazník (viz příloha D), který byl rozeslán jednak kvestorů/kvestorkám univerzit zavádějící tuto metodiku, ale také finančním či ekonomickým ředitelům soukromých podniků. Z vysokých škol byly osloveny, např. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Vysoká škola polytechnická Jihlava, Mendelova univerzita v Brně, UPOL a UHK. Ze 40 dotazníků zaslaných soukromým podnikům s různým předmětem činnosti bylo vyplněno jen několik dotazníků. Mnohé z dotazovaných podniků z důvodu svého know how nechtěla data poskytnout. Některé organizace se s termíny jako full cost či nepřímé / přímé náklady setkaly poprvé. Po detailnějším vysvětlení problematiky některé podniky způsob výpočtu nepřímých nákladů poskytly. Výstupy byly analyzovány a porovnány s praxí TUL.

V rámci první fáze úprav stávající metodiky nepřímých nákladů na TUL také došlo k přidání některých funkcionalit systému VEMA pro účely time managementu a správného stanovení rozvrhové základy (počty zaměstnanců), a to především pro plánování přepočteného úvazku tak, aby max. možný úvazek byl 150% pro každého zaměstnance za měsíc, což bylo také ukotveno v Pokynu kvestora č. 8/2011 k výpočtu úvazku zaměstnance. Následně byla započata jednání se zástupci firmy VEMA, kterým byly předloženy požadavky na rozšíření struktur souborů potřebných pro rozúčtování přiznaných složek platu na jednotlivé projekty v čase. Speciálně se pak jednalo o úpravy přehledu zaměstnanců, platového zařazení, platového zařazení dle projektů a bilance odpracované doby dle projektů. Přehled zaměstnanců byl rozšířen o výběrový „selectbox“ sloužící k vybírání mezi rolemi zaměstnanec, pracoviště a období. Nově tak VEMA umožňuje zobrazení údajů ke konkrétnímu datu a sledování detailních informací o zaměstnanci včetně platového zařazení podle projektů. Toto platové zařazení s možností exportu do Excelu obsahuje přehled všech zaměstnanců v pracovně-právním vztahu včetně

údajů o příplatcích, tarifu, procentu rozúčtování atd. a je schopno členit zaměstnance podle osobních čísel a činností.

Platové zařazení dle projektů bylo vytvořeno především pro pohled ze strany zaměstnance, ale i pro např. vedoucí pracovníky kateder, oddělení, ústavů apod. Každý zaměstnanec a odpovědný vedoucí pracovník tak má nyní možnost zjistit aktuální rozložení své pracovní doby na dílčích projektech. Nový dynamický dokument bilance odpracované doby dle projektů vychází z dosud využívané Bilance odpracované doby. Tento inovovaný soubor s údaje o odpracované a neodpracované době zobrazuje jejich rozvržení podle skutečného členění na jednotlivé projekty/nákladová pracoviště. I tento dokument bude k dispozici každému zaměstnanci na základě přihlášení do systému VEMA.

Současně také vedoucí personálního oddělení pro účely full cost provedla v IS VEMA průzkum dat, která slouží jako podklad pro výstupy do modifikované metodiky nepřímých nákladů. Konkrétně se jednalo o údaje o osobním číslu zaměstnance, jménu zaměstnance, čísla činnosti, období, platném pracovním poměru v měsíci, začátku a konci pracovněprávního vztahu, druhu pracovněprávního vztahu, týdenním úvazku, odpracovaných a neodpracovaných hodinách, přepočteném stavu k poslednímu měsíci.

Po získání těchto dat zjistila problémy ve 2 základních otázkách:

1. zjištění pracovněprávních vztahů,
2. přiřazení počtu pracovněprávních vztahů k nákladovým střediskům.

Bylo objeveno, že pokud je u zaměstnance na jedné činnosti v rámci jednoho měsíce zavedeno více pracovněprávních vztahů, pak je v tomto souboru uveden pouze poslední v daném měsíci. Znamená to, že není možné ověřit počet pracovních poměrů, DPP a DPČ. Naopak hodiny a mzdové náklady jsou uvedeny všechny v návaznosti na měsíc, ve kterém byly proplaceny. Položku dohody mimo pracovní poměr nelze v IS VEMA také použít, protože nevykazuje správná data. I v této souvislosti byli osloveni zástupci firmy VEMA, aby podali vysvětlení. Přiřazení počtu pracovněprávních vztahů je založeno na přiřazení k nákladovým střediskům rozlišených do 3 stupňů: katedra, projekt, jiné pracoviště jako základní nákladové hledisko, druh projektu dle interního rozlišení projektu jako vyšší

nákladové hledisko a číslo fakulty jako nejvyšší nákladové hledisko. Toto rozdělení ovšem nevyhovuje požadavkům TUL. Komplikací je vyšší nákladové středisko, jehož fungování musí být upraveno ve smyslu přiřazení základního hlediska přímo pod pracoviště, kde je projekt řešen, aby bylo možné tato data přiřadit přímo. V průběhu roku 2012 se počítá s úpravou číselníků včetně úpravy IS VEMA a portálu EKOS.

Do modifikace stávající metodiky nepřímých nákladů se zapojil i právník TUL spolu s interní auditorkou, kteří zrevidovali stávající interní předpisy a nastavili interní procesy TUL tak, aby byly v souladu s aktuální legislativou a požadavky poskytovatelů na metodiku. Právník také ještě připravil směrnici Rektora o tvorbě, změnách a rušení vnitřní legislativy, která by do budoucna měla tyto záležitosti upravovat.

Ve druhé fázi právník analyzoval a prováděl změny zvláště v Organizačním řádu TUL upravující druhy řízení na TUL. V současné době zpracovává maticovou strukturu vymezující vztahy nadřízenosti a podřízenosti na základě doporučení auditorů. Byla přijata Směrnice o studentské grantové soutěži, což byl velice důležitý krok pro posuzování nákladů. Tato směrnice popisuje rozdělení nákladů na plnění projektů specifického vysokoškolského výzkumu.

Jako velký problém se v průběhu vývoje metodiky ukázala nedostatečná informovanost akademických a administrativních pracovníků o principech metodiky vykazování nepřímých nákladů, včetně nízké znalosti doposud vydaných interních předpisů zaměřených na nepřímé náklady a související otázky. TUL musí zajistit, aby veškeré procesy fungovaly správně, proto bylo uskutečněno několik školení pro tajemnice, pracovníky rektorátních útvarů, členy senátu TUL a také pro správce nákladových středisek. Zhruba po 6 měsících došlo ke kontrole účtování nákladů na nově vzniklých režijních nákladových střediscích s cílem minimalizace chyb. Řešitelský kolektiv počítá, že bude nutné školení provádět i nadále v pravidelných intervalech nejen v případě změn.

## **5.2 Modifikace výpočtu režie od roku 2012/2013 navržená TUL**

Ve spojitosti s pokynem kvestora č. 2/2011, který se týká zavedení nové ekonomické struktury, bude metoda kalkulace režijních nákladů na projekty VaV a zakázky DČ upravena. Princip alokace a určení celoškolské režie v rámci fakult, ústavů, CDV, SKO a Kolejí zůstane stejný. Nepřímé náklady na úroveň fakult, VŠ ústavů apod. budou i nadále počítány pomocí nákladových koeficientů pro režii správní, provozní, ostatní, OOP a celoškolských učeben a poslucháren.

V dalších fázích bude již metodika modifikována. Ke stanoveným nepřímým nákladům fakulty na základě jednotlivých nákladových koeficientů bude přičtena rezie děkanátu/ředitelství na základě účetních dat z předešlého roku o nákladech evidovaných na nákladových střediscích děkanátů/ředitelství (náklady evidované na nákladovém středisku studijních oddělení nebudou do kalkulací režii projektů VaV a zakázek DČ započítány, čímž bude dodržen požadavek OP VaVPI o eliminaci nezpůsobilých nákladů vyplývajících z pedagogické činnosti).

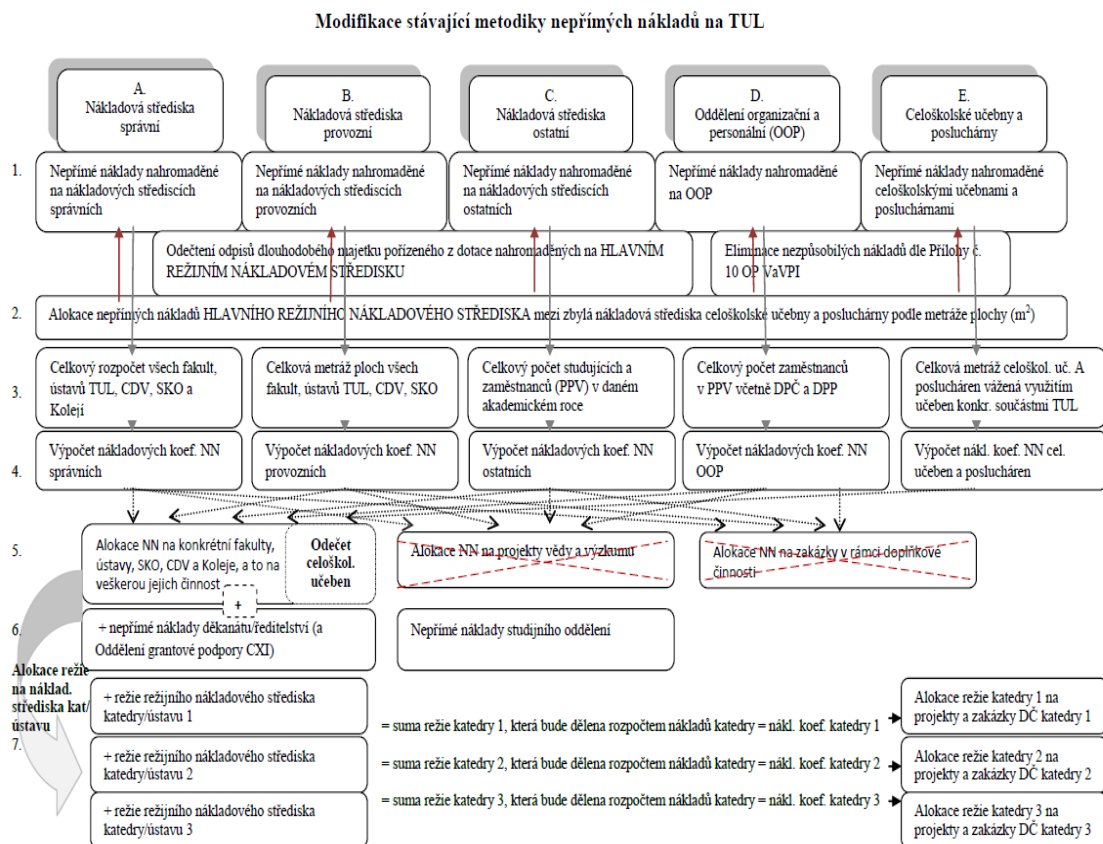
V případě, kdy fakulta stanovila ve své ekonomické struktuře režijní nákladová střediska jednotlivých kateder (ústavů), bude tato suma režie přes vypočtené nákladové koeficienty (správní, ostatní, provozní a OOP) rozkalkulována na tato režijní nákladová střediska. Suma režijní nákladů dle účetních dat předešlého roku na režijních nákladových střediscích jednotlivých kateder (ústavů) s vykalkulovaným podílem režie fakultní bude dělena přímými náklady pracoviště dle účetních dat minulého roku/odhadu pro následující rok. Takto stanovený nákladový koeficient pak bude využíván pro kalkulaci nepřímých nákladů na projektech VaV a zakázkách DČ. Celkový rozpočet přímých nákladů bude násoben tímto nákladovým koeficientem pracoviště. Pro tyto účely bude vytvořen nový formulář a webová aplikace.

Pokud fakulta ve své ekonomické struktuře nestanovila režijní nákladová střediska, bude vykalkulovaná rezie fakulty sečtena s režii děkanátu. Tato suma pak bude dělena přímými náklady, čímž bude stanoven nákladový koeficient, který bude využíván pro kalkulace režie projektů VaV a zakázek DČ.

**Další úpravy stávající metodiky:**

- nově bude režie promítnuta i do nájmů, úroků a výnosů z licencí,
- nezpůsobilé náklady budou podle požadavků jednotlivých poskytovatelů dotace vylučovány z nepřímých nákladů,
- dojde k vyloučení celoškolských prostorů a studijních oddělení při výpočtu koeficientu na režii VaV a DČ, naopak u výpočtu koeficientu na režii vzdělávacích kurzů budou tyto prostory včetně studijního oddělení přidány,
- odpisy přístrojů pořízených z dotace i z FRIM budou nyní evidovány na nově zavedených režijních střediscích pracovišť,
- při výpočtu nepřímých nákladů na projekty VaV budou odpisy přístrojů pořízených z dotací vyloučeny, u DČ tyto odpisy zůstanou,
- změni se hodnocení nepřímých nákladů bytů z důvodu neveřejných zdrojů a úpravy kalkulace nepřímých nákladů, protože na nákladovém středisku č. 9000 jsou odečítány vyúčtované nepřímé náklady projektů VaV a zakázek DČ,
- v účetnictví, zvláště pak v analytické evidenci již došlo k vytvoření analytického účtu k účtu 518 (ostatní služby), a tím je odstupné, k syntetickému účtu Ostatní daně a poplatky byl vymezen analytický účet celní poplatky, v řešení je zřízení analytického účtu právní spory, který zatím nebyl zaveden z důvodu obtížného vymezení hranice mezi pojmy právní spor a právní služba.

Modifikovanou metodiku full cost na TUL lze znázornit následujícím obrázkem.



**Obrázek 5: Modifikace stávající metodiky nepřímých nákladů na TUL**

Zdroj: interní materiály projektu č. 1688 – vlastní zpracování

### Výhody nové metodiky

Za přidanou hodnotou nové metodiky lze nesporně označit to, že nebude založena na odhadech – již nebudou kalkulovány nepřímé náklady provozní pomocí metráže plochy využívané v rámci projektu VaV, resp. zakázky DČ, ale na podložených informacích a datech. Výpočet nepřímých nákladů bude pro všechna oddělení TUL (katedry, ústavy) i nadále stejný, ale bude zohledňovat různou nákladovou a technologickou náročnost jednotlivých pracovišť.

Nově se také připravuje interaktivní, automatizovaná webová aplikace pro výpočet režie, která by měla administrativu zjednodušit a zároveň omezit chyby. Níže uvádím vlastní návrh interaktivního webového formuláře – Obrázek č. 8. Dále již nebudou nepřímé náklady počítány v dosud používaných formulářích, ale přímo v této aplikaci, která bude

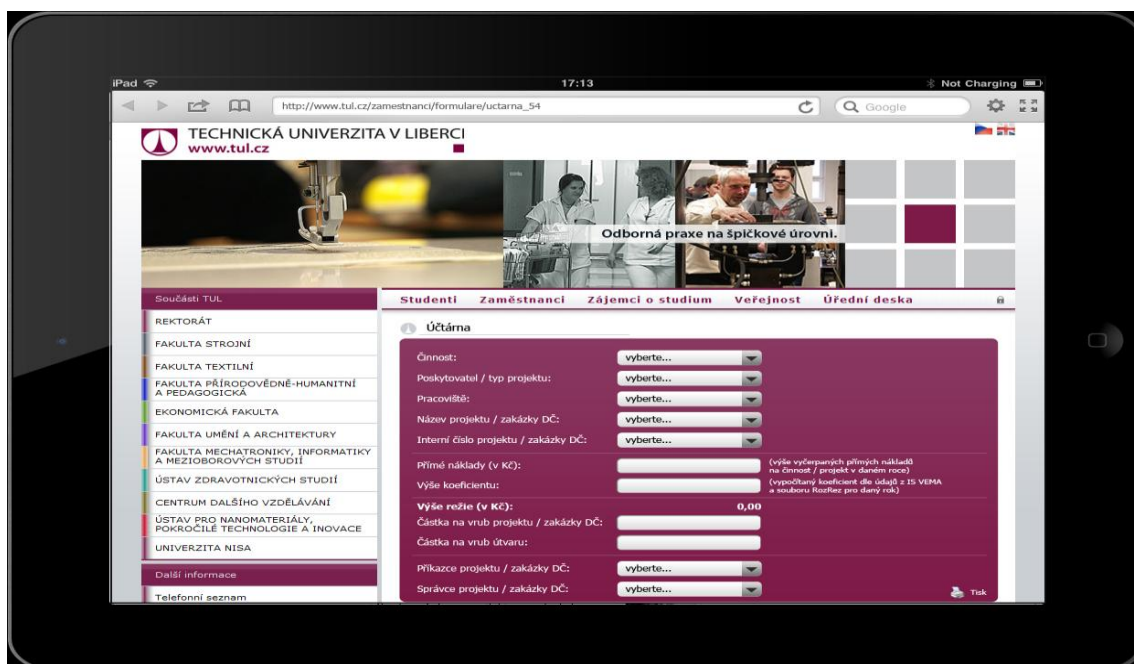
pomocí selectboxů umožňovat vybrat typ činnosti a poskytovatele (projektu). K těmto druhům budou automaticky přiřazeny neuznatelné náklady jednotlivých poskytovatelů. Jako zdrojový dokument bude sloužit soubor RozRez, který bude reflektovat výše uvedené změny, a tak dojde k úplnému propojení a automatickému výpočtu nepřímých nákladů na kalkulační jednici. Na vývoji aplikace se budou podílet pouze zaměstnanci TUL (členové řešitelského týmu projektu pro zavedení této metodiky) a důraz bude kladen především na snadné ovládání a eliminaci chyb.

Další výhodou zpracování aplikace ve vlastní režii je také to, že ji bude TUL schopna kdykoliv v případě změn požadavků poskytovatelů upravit. Některé univerzity řeší výpočet v systému SAP, avšak dle zkušeností ze zahraničí (univerzita v Leidenu) je tento systém velmi náročný a finančně nákladný, a přesto jsou nepřímé náklady kalkulovány v MS Excel.

**Obrázek 6: Návrh interaktivního formuláře pro kalkulaci nepřímých nákladů v rámci projektů VaV a zakázek DČ**

Zdroj: vlastní zpracování





**Obrázek 7: Nová Interaktivní webový formulář a jeho umístění přímo na webových stránkách TUL – záložka Účtárna**

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.2.1 Výpočet nepřímých nákladů při využití stávající a nové metodiky

Pro znázornění rozdílu ve výpočtu nepřímých nákladů byly vybrány dva příklady, a to projekt VaV a zakázka DČ řešené na Fakultě mechatroniky, informatiky a mezioborových studií - Ústavu nových technologií a aplikované informatiky.

Jako první bude uveden způsob výpočtu režie projektu Reverzibilní skladování energie v horninovém masivu, interní číslo projektu 1764, od poskytovatele TA ČR (akronym projektu: Resen). Projekt začal být řešen v lednu 2011. Termín ukončení je plánován na duben 2014. Cílem projektu je vyvinout, prakticky otestovat a právně ochránit hmotu schopnou reversibilního přenosu energie v horninách.

TUL v tomto projektu vystupuje v roli spolupříjemce s celkovým rozpočtem 6 008 tis. Kč pro celou dobu řešení. Do projektu je zapojen řešitelský kolektiv v celkové přepočtené

kapacitě 2,2 osoby. Pro účely projektu bylo odhadnuto využití plochy o přepočtené velikosti 30 m<sup>2</sup>.

Výpočet nepřímých nákladů s platnými nákladovými koeficienty pro rok 2012 dle stávající metodiky s využitím aktuálního formuláře pro vyúčtování nepřímých nákladů je následující:

**Technická univerzita v Liberci**  
461 17 Liberec 1, Studentská 2  
IČ: 46747885, DIČ: CZ46747885

**Věc: Příkaz k vyúčtování režie na projektu VaV**  
(Doplňte údaje jen do šedých buněk!!!)

Číslo nákladového střediska projektu VaV: 1764

Název projektu VaV: Reverzibilní skladování energie v  
Odpovědný řešitel: hliníkovém masivu  
doc. Dr. Ing. Miroslav Černík, CSc.

Zúčtujte režijní (doplňkové) náklady na výše uvedené nákladové středisko ve výši  
**187 000,00 Kč**.

Rozpočtovou úpravu proveďte ve prospěch nákladového střediska č. .... 7640/106

Zdůvodnění vyúčtování pomocí nákladových koeficientů, které jsou vyhlášeny pro aktuální rok:

A	B		C	D
Druh režie	Hodnota nákladového koeficientu		Parametry projektu VaV	Výpočet režie pro projekt VaV = C x B
Režie správní	0,063 Kč	na 1 Kč rozpočtu	rozpočet uznaných nákladů v projektu VaV: 1 937 000,00 Kč	122 831,18 Kč
Režie ostatní	2 947 Kč	na jednu osobu	počet přepočtených kapacit (PPV) v rámci projektu VaV <sup>1</sup> 2,20	6 483,92 Kč
Režie OOP	465 Kč	na jednu osobu	počet přepočtených kapacit (PPV, DPC, DPP) v rámci projektu VaV <sup>1</sup> 2,20	1 023,41 Kč
Režie provozní	2 049 Kč	na m <sup>2</sup> plochy	m <sup>2</sup> přepočtených ploch využívaných v rámci projektu VaV: 30,00	61 458,07 Kč
Režie celkem	x	x	x	<b>191 796,58 Kč</b>

Pozn. č. 1: Odpracovaná hodina odpovídá cca 0,000494 plného úvazku.

Projekt vědy a výzkumu bude zatížen částkou 187 000,00 Kč , která je plánována v projektu VaV.  
Zbývající podíl z režie u projektu vědy a výzkumu, tj. 4 796,58 Kč , bude hrazen z vlastních prostředků pracoviště řešitele mimo účelové prostředky výše uvedeného nákladového střediska projektu VaV.

Podpis: odpovědný řešitel (projektu VaV) .....

Podpis: správce rozpočtu (projektu VaV) .....

V Liberci dne: .....

Rozdělovník: projekty VaV - kvestor

**Obrázek 8: Výpočet nepřímých nákladů s platnými nákladovými koeficienty pro rok 2012 dle stávající metodiky**

Zdroj: interní materiály TUL – vlastní zpracování

Výpočet nepřímých nákladů stejného projektu s platnými nákladovými koeficienty pro rok 2012 dle navrhované modifikované metodiky bude pak následující:

### Struktura výpočtu

1. vyčíslení NN na nákladovém středisku NN NTI 7645 **3 058 851,49 Kč**
  
2. roz kalkulo vání celoškolské re žie na re žii NTI přes nákladové koeficienty jednotlivých nákladových středisek pro daný rok **5 214 072,78 Kč**  
 Výpočet:  
 (NN správní + ostatní + provozní + ostatní)  
 (2 775 266,48 Kč + 64 834 Kč + 12 090 Kč + 2 361 882,30 Kč)
  
3. stanovení podílu re žie z děkanátu na NN NTI prostřednictvím podílu na přímých nákladech  
 (bez nákladů studijního oddělení – pracoviště 7817)
  - náklady děkanátu FM z roku 2011 8 932 457,81 Kč
  - přímé náklady FM celkem za rok 2011 132 422 218,00 Kč
  - výše koeficientu (N děkanátu/přímé nákl. FM) 0,067 Kč
 podíl nákladů děkanátu NTI **2 971 297,20 Kč**  
 (koeficient x celkové N děkanátu)
  
4. odpisy přístrojů NTI (pořízených z FRIM) **668 078,00 Kč**  
 (odpisy přístrojů budou přičteny do nepřímých nákladů  
 NTI – pro projekty VaV je nutné eliminovat tyto odpisy)
  
5. v ý š e nákladového koeficientu NTI před eliminací nezpůs. nákladů **0,27 Kč**  
 výpočet:  
 (NN na nákladovém středisku NN NTI + výše celoškolské re žie + podíl N děkanátu NTI + odpisy přístrojů NTI/přímé náklady FM NTI)
  
6. v ýpočet re žie projektu RESEN **522 990,00 Kč**  
 výpočet:  
 (nákladový koeficient NTI x přímé N projektu v roce 2012)

Druhý příklad se týká zakázky DČ, kterou řeší zaměstnanci NTI a je zaměřena na výzkumné práce. Cena zakázky je 3 834 tis. Kč, přepočtená kapacita počtu osob je 0,12 s využitím metráže plochy pro zakázku 13,9 m<sup>2</sup>.

Výpočet režie dle stávající metodiky a metodiky modifikované u konkrétní zakázky DČ budou popisovat následující 2 schémata.

Dosavadní způsob vyúčtování režie u zakázky DČ

PŘÍKAZ K VYÚČTOVÁNÍ REŽIE NA ZAKÁZCE DČ	
Číslo nákladového střediska DČ:	XXX/7640
Označení zakázky DČ:	XXX
Odpovědný řešitel:	prof. Dr. Ing. Jiří Maryška, CSc.

Zučetujte režijní náklady na výše uvedené nákladové středisko ve výši  
38 843,69 Kč

Zdůvodnění vyúčtování pomocí nákladových koeficientů, které jsou vyhlášeny pro aktuální rok:

A	B		C	D
Druh režie	Hodnota nákladového koeficientu		Parametry zakázky DČ	Výpočet režie pro zakázku DČ = C x B
Režie správní	0,063 Kč	na 1 Kč rozpočtu	rozpočet přímých nákladů v zakázce DČ:	9 948,40 Kč
			156 904,00 Kč	
Režie ostatní	2 947 Kč	na jednu osobu	počet přepočtených kapacit (PPV) v rámci zakázky DČ <sup>1</sup>	362,55 Kč
			0,12	
Režie OOP	465 Kč	na jednu osobu	počet přepočtených kapacit (PPV, DPČ, DPP) v rámci zakázky DČ <sup>1</sup>	57,20 Kč
			0,12	
Režie provozní	2 049 Kč	na m <sup>2</sup> plochy	m <sup>2</sup> přepočtených ploch využívaných v rámci zakázky DČ	28 475,54 Kč
			13,90	
Režie celkem	x	x	x	<u>38 843,69 Kč</u>

Pozn. č. 1: Odpracovaná hodina odpovídá cca 0,000494 plného úvazku.

V Liberci dne: 11.4.2012

Vedoucí úkolu:

Příkazce:

Správce rozpočtu:

**Obrázek 9: Výpočet nepřímých nákladů zakázky DČ pro rok 2012 dle stávající metodiky**

Zdroj: vlastní zpracování

Pro porovnání výše nepřímých nákladů pro stejnou zakázku doplňkové činnosti při využití modifikovaného způsobu kalkulace bude uveden následující postup s některými rozdíly oproti projektu VaV

### Struktura výpočtu

1. vyčíslení NN na nákladovém středisku NN NTI 7645 **3 058 851,49 Kč**
  
2. roz kalkulo vání celoškolské rezie na rezi NTI přes nákladové koeficienty jednotlivých nákladových středisek pro daný rok **5 214 072,78 Kč**  
 Výpočet:  
 (NN správní + ostatní + provozní + ostatní)  
 (2 775 266,48 Kč + 64 834 Kč + 12 090 Kč + 2 361 882,30 Kč)
  
3. stanovení podílu rezie z děkanátu na NN NTI prostřednictvím podílu na přímých nákladech  
 (bez nákladů studijního oddělení – pracoviště 7817)
  - náklady děkanátu FM z roku 2011 **8 932 457,81 Kč**
  - přímé náklady FM celkem za rok 2011 **132 422 218,00 Kč**
  - výše koeficientu (N děkanátu/přímé nákl. FM) **0,067 Kč**
 podíl nákladů děkanátu NTI **2 971 297,20 Kč**  
 (koeficient x celkové N děkanátu)
  
4. odpisy přístrojů NTI (pořízených z FRIM) **2 429 473,00 Kč**
  
5. výše nákladového koeficientu NTI před eliminací nezpůs. nákladů **0,31 Kč**  
 výpočet:  
 (NN na nákladovém středisku NN NTI + výše celoškolské rezie + podíl N děkanátu NTI + odpisy přístrojů NTI/přímé náklady FM NTI)
  
6. výpočet rezie zakázky DČ **48 640,24 Kč**  
 výpočet:  
 (nákladový koeficient NTI x přímé N zakázky DČ v roce 2012)

Rozdíl ve výpočtu a vůbec ve výši /nepřímých nákladů je zřejmý. Jak u projektu VaV, tak u zakázky DČ došlo k nárůstu těchto nákladů. U projektu VaV došlo ke zvýšení nákladů o více než 172%, u zakázky DČ o více než 25%. Procento změny bude o projektů VaV ve skutečnosti o něco nižší, protože v této fázi nelze vyčíslit výši neuznatelných nákladů.

Celkově je zvýšení dáno tím, že jsou do nepřímých nákladů počítány i nepřímé náklady Fakulty mechatroniky – náklady evidované v předešlém roce na děkanátu, nepřímé náklady na nákladovém středisku 7645 a dále také jsou nově započítány odpisy přístrojů pořízených na pracovišti NTI, které se ve stávajícím výpočtu do výše nepřímých nákladů nezapočítávaly.

### **5.3 Další doporučení pro praxi TUL**

Auditorská společnost Deloitte Audit, s. r. o. audituje v rámci projektu Zavedení metodiky full cost na TUL od prosince loňského roku stávající metodiku nepřímých nákladů a navržená opatření TUL pro zavedení full cost. V počáteční fázi auditu byla firmou Deloitte Audit, s. r. o. předložena již zmiňovaná Zpráva z počátečního auditu, jež vyslovila několik připomínek a oblastí ke zlepšení stávajícího stavu. Zpráva byla obdržena začátkem února 2012, proto již některé připomínky byly kvestorem a dalšími členy řešitelského kolektivu zapracovány a byly popsány v kapitole Modifikace výpočtu režie. Ostatní návrhy ke zlepšení řešitelský kolektiv projektu pro zavedení metodiky v současné době zapracovává.

Jsou jimi:

1. výpočet kalkulace full cost v souboru RozRez a kontrola správnosti dat,
2. zásady metodiky full cost a její zavedení do interních předpisů TUL,
3. nezpůsobilé nepřímé náklady a jejich eliminace,
4. zavedení pracovních výkazů.

#### **Ad 1. Výpočet nákladových koeficientů v souboru RozRez**

Nevýhody výpočtu kalkulace byly již zmíněny při popisu zdrojových souborů pro tuto metodiku. Jednalo se o to, že prakticky jediný, kdo je schopen fungování souboru RozRez vysvětlit, je pouze kvestor TUL. Neexistuje žádný podrobný písemný návod nebo dodatečný pokyn, který by uživatelům souboru pomohl pochopit postup výpočtu

nepřímých nákladů. Sice byly vytvořeny dva dokumenty, a to přímý popis v tabulce RozRez a Pokynu č. 1/2009, ty ale nejsou vzájemně propojené a bez konzultace s kvestorem jsou pro běžného uživatele obtížně pochopitelné. Dále také soubor RozRez neumožňuje průběžnou kontrolu správnosti dat.

Společnost Deloitte Audit s.r.o. navrhla převést kalkulaci full cost do vhodného IT systému propojeného se systémem VEMA, vytvoření jednoduchého manuálu pro výpočet nepřímých nákladů a nastavení kontrolního systému.

## **Ad 2. Zásady metodiky full cost a jejich zavedení vyplývající z Přílohy č. 10 OP VaVpI**

Momentálně jsou platná dva interní předpisy upravující výpočet nepřímých nákladů na TUL, a to Pokyn kvestora č. 9/2010 a 2/2011. Ani v jednom dokumentu nejsou obsaženy zásady metodiky dle Přílohy č. 10 OP VaVpI. Jako řešení se nabízí tyto zakotvit přímo do těchto interních předpisů. Dále by měly tyto interní předpisy obsahovat i sled kroků v případě změny metodiky v průběhu trvání projektu.

## **Ad 3. Nezpůsobilé náklady**

Třetím návrhem bylo eliminovat nezpůsobilé náklady. Dosavadní model tyto náklady upravoval jen omezeně. Vyloučeny byly pouze odpisy dlouhodobého majetku pořízeného z dotace a čerpání zdrojů z fondů účelově určených prostředků.

Tento požadavek je již postupně zapracováván – viz kapitola 4 hovořící o provedené analýze požadavků jednotlivých poskytovatelů. Pro každého poskytovatele zvlášť byly definovány neuznatelné náklady a pro ty náklady, které se v praxi TUL vyskytují, byly zavedeny nové analytické účty. Plánovaná webová aplikace pak bude tyto neuznatelné náklady z nepřímých nákladů automaticky vylučovat.

## **Ad 4. Zavedení pracovních výkazů**

Největší objem nákladů tvoří mzdové náklady (v rámci TUL je to zhruba 50% z celkových ročních nákladů). Nedílnou součástí správného a pravdivého vykazování úplných nákladu je vykazování odpracované doby všech pracovníků TUL. Proto firma Deloitte Audit, s. r. o

navrhuje zavedení jednoduchého IT systému pro evidenci odpracované doby na jednotlivých činnostech TUL. [36]

V rámci TUL je rozvržení pracovní kapacity v rámci jednotlivých činností ošetřeno následujícím způsobem: K 1. 1. každého kalendářního roku je všem zaměstnancům TUL úvazek rozpočítán podle činností uskutečňovaných pro různá nákladová střediska, a to vždy na období maximálně jednoho roku. Se zaměstnancem je také uzavřen dodatek k pracovní smlouvě, kde je vymezen úvazek, období a pracovní náplň, kterou bude pro příslušné nákladové středisko vykonávat. Dodatek k pracovní smlouvě a pokyn k rozúčtování úvazku je zpracován na Personálním oddělení a tam také archivován.

Rozvržení úvazku probíhá na základě pokynu (Interní příkaz k rozúčtování mzdy) podaného příkazcem a správcem projektu (viz příloha D). Tento pokyn musí být schválen vedoucím pracovníkem zaměstnance. Přímý nadřízený tým získává přehled o činnostech a rozsahu činností jeho podřízených.

Pokud je v průběhu kteréhokoli měsíce zjištěno, že došlo ke změně v rozvržení úvazku nebo ke změně prováděných aktivit zaměstnance, příkazce předá tuto informaci nově vytvořeným Interním příkazem k rozúčtování mzdy do 25. dne v kalendářním měsíci personálnímu oddělení, čímž se úvazková kapacita zaměstnance aktualizuje dle skutečnosti. Všeobecně je 25. den v měsíci dnem nejzazšího podání podkladů k výplatám (dovolenky, neschopenky, docházkové listy). Pokud by však například zaměstnanec onemocněl po 25. dni v měsíci nebo odpracoval méně hodin, je přípustné ještě do 2. pracovního dne v následujícím měsíci na změny zareagovat.

Úprava pracovní náplně může být také průběžně měněna na základě zadání řešitele projektu. Úvazek se zaznamenává do IS VEMA – personální části. Nastavenými automatickými kontrolami v IS VEMA není možné rozúčtovat více než uzavřenou výši úvazku zaměstnance a také není možné úvazek využít duplicitně, protože je vždy přiřazen k příslušnému nákladovému středisku. Každý měsíc IS VEMA poskytuje přehled o počtu odpracovaných a neodpracovaných hodinách na dílčích nákladových střediscích. K tomuto



je také možné automaticky vztáhnout příslušné mzdové náklady. Na základě těchto údajů jsou pak zpracovávány projektové výkazy práce.

Výkazy práce TUL zpracovává v rámci projektů, u kterých je poskytovatel vyžaduje. Jsou to projekty MPO, 7. RP, Výzkumná centra MŠMT, projekty ESF OP VK, projekt OP VaVpI, také u některých zakázek DČ a činnosti 106 – příspěvek a dotace na vzdělávací činnost.

V případě projektů programu ALFA TA ČR nejsou výkazy striktně požadovány, pokud byl sepsán dodatek k pracovní smlouvě s konkrétním výčtem činností uskutečňovaných pro projekt a procentní výší úvazku.

Úvazky zaměstnanců jsou rovněž operativně evidovány na tzv. „plachtách“, které slouží nadřazenému pro kontrolu a přehled o podílu jeho pracovní kapacity v rámci jednotlivých činností pracoviště. Procenta uvedená na „plachtě“ se upravují podle skutečného stavu.

Lze shrnout, že TUL je schopna průkazně doložit čas strávený na jednotlivých činnostech za všechny zaměstnance, IS VEMA znemožňuje duplicitu nárokování úvazku, veškerá evidence je vedena v IS VEMA, elektronicky i papírově, rozdělení úvazku je stanoveno příkazcem. Proto TUL nebude zavádět žádný IT systém pro centrální evidenci odpracované doby na jednotlivých projektech, zakázkách atd.

## 6 Závěr

Základním cílem této diplomové práce bylo popsat metody kalkulace nepřímých nákladů a přiblížit právě probíhající proces modifikace stávajícího způsobu kalkulace nepřímých nákladů reagujícího na požadavky poskytovatelů dotací, od kterých Technická univerzita v Liberci čerpá finanční prostředky. V neposlední řadě bylo úkolem práce poskytnout doporučení pro praxi TUL.

V první kapitole byly definovány vybrané pojmy manažerského účetnictví. Druhá kapitola se zabývala shrnutím kalkulačních metod a metod stanovení nepřímých nákladů. Jednotlivé kalkulace byly popsány a v závěru této kapitoly shrnuty jejich výhody a nevýhody.

Následující, 3. kapitola, charakterizovala principy fungování TUL, rozdělení na fakulty, ústavy a další zařízení, ekonomickou a organizační strukturu univerzity. Byl vysvětlen jednak stávající stav kalkulace nepřímých nákladů a dále následný vývoj a postupný proces zavádění metodiky full cost na TUL. Součástí této kapitoly byl také popis informačního systému a základních zdrojových dat, čímž byl kompletně popsán způsob výpočtu nepřímých nákladů na Technické univerzitě v Liberci.

Čtvrtá kapitola sumarizuje požadavky jednotlivých poskytovatelů dotací na metodiku stanovení nepřímých nákladů. Zpracovaná tabulka pak dokládá kompletní výčet neuznatelných nákladů těchto poskytovatelů. Za klíčová jsou považována pravidla Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace a také 7. Rámcového programu.

Samotný závěr této práce detailně popisuje úpravy stávající metodiky na Technické univerzitě v Liberci, a to jak fázi implementace nové metodiky, tak také konkrétní vyčíslení rozdílů mezi stávajícím a modifikovaným způsobem výpočtu nepřímých nákladů na konkrétních příkladech z praxe.

Způsob výpočtu pro její uživatele a administrátory se zjednoduší, bude využívána interaktivní a automatizovaná webová aplikace provázaná s ekonomickým a účetním

systémem VEMA a zdrojovým souborem dat RozRez. Sníží se tedy i administrativní náročnost vyúčtování nepřímých nákladů a zároveň také jeho chybovost.

Nová metodika bude i nadále používat program MS Excel, který bude napojen na zdrojová data z IS VEMA a další nezbytné soubory. Principy metodiky definované Pokynem OP VaVPI, budou zapracovány do interních směrnic TUL. Nový způsob stanovení nepřímých nákladů počítá také s automatickým vyloučením neuznatelných nákladů v souladu s požadavky poskytovatelů. Tato funkce bude zajištěna prostřednictvím nově zavedených analytických účtů. Pracovní výkazy budou i nadále zpracovávány pouze v tom případě, kdy je bude poskytovatel dotace přímo vyžadovat.

V průběhu řešení této diplomové práce jsem se setkala s mnoha překážkami. Jednou z nich je nejednotnost pojmů používaných pro metodiku full cost, což má, podle mého názoru, často vliv na nesprávné pochopení významu této metodiky pro řízení organizace. Většina dostupných informací o metodice dokumentů je zpracována ve formě velice stručných powerpointových prezentací a článků převážně v anglickém jazyce. Odborných knih je v současnosti velice málo, a pokud existují, již se nezabývají praktickými aspekty dané metodiky.

Tato práce mi pomohla získat mnoho zkušeností a poznatků, nejen teoretických, ale převážně také praktických. Vzhledem k tomu, že jsem členkou řešitelského týmu projektu, jehož cílem je metodiku fullcost zavést na Technické univerzitě v Liberci, měla jsem možnost seznámit se s fungováním univerzity z hlediska fungování jejích procesů a administrativy, získat cenné informace od zkušených pracovníků v daném oboru, a tím tak ještě prohloubit své dosavadní znalosti.

## 7 Seznam použité literatury

### Citace

#### *Tištěné publikace*

- [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s. 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2006. ISBN 80-7273-130-0.
- [4] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.
- [5] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [6] HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1.vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [7] SYNEK, M., et al. *Manažerská ekonomika*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [8] ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení firmy*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-7261-087-2.
- [9] LANG, H. *Manažerské účetnictví - teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-419-8.
- [10] POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů. Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

- [11] ŠIMAN, J., PETERA, P. *Financování podnikatelských subjektů. Teorie pro praxi*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-117-8.
- [14] KRAFTOVÁ, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. ISBN 80-7179-778-2.
- [15] PETŘÍK, T. *Ekonomické a finanční řízení firmy. Manažerské účetnictví v praxi*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [16] MORSE, Dale C. and Jerold L. ZIMMERMAN. *Managerial accounting*. 1<sup>st</sup> ed., Irwin, 1997. ISBN: 0-256-18955-2.

### **Internetové zdroje**

- [1] ŽIŽKA, M. *Diplomový seminář 2011* [online]. [vid. 2011-12-01]. Dostupné z: [http://multiedu.tul.cz/index.php?content=multi\\_uziv&uzivatel=49](http://multiedu.tul.cz/index.php?content=multi_uziv&uzivatel=49).
- [12] *Accounting Model for Costs at Higher Education Institutions* [online]. [vid 2012-01-21]. Dostupné z: [http://www.suhf.se/web/Full\\_cost.aspx](http://www.suhf.se/web/Full_cost.aspx).
- [13] EUA. *EUA Membership* [online]. [vid. 2012-01-21]. Dostupné z: [http://www.eua.be/fileadmin/user\\_upload/files/Publications/Financially\\_Sustainable\\_Universities.pdf](http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Publications/Financially_Sustainable_Universities.pdf).
- [17] Interní směrnice a pokyny. *Pokyn kvestora č 2/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek* [online]. [vid. 2012-02-20]. Dostupné z: [http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/smernice-kvestora\\_49](http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/smernice-kvestora_49).
- [18] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2008*. [online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z: [http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).

- [19] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2009*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [20] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2010*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [21] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2011*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [22] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 1999*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [23] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2000*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [24] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2001*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [25] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2002*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).
- [26] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2003*.  
[online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocni-zpravy_108).

- [27] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2004*. [online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy_108).
- [28] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2005*. [online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy_108).
- [29] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2006*. [online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy_108).
- [30] Interní směrnice a pokyny. *Výroční zpráva o hospodaření TUL za rok 2007*. [online]. [vid. 2012-02-25]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy\\_108](http://www.tul.cz/urednideska/uredni-deska-tul/vyrocn-zpravy_108).
- [31] EFIN. *Procesní analýza TUL* [online]. [vid. 2012-03-05]. Dostupné z:  
<http://efin.reformy-msmt.cz/>.
- [32] Vnitřní předpisy TUL. Statut Technické univerzity v Liberci - VIII. úplné znění z 3.4.2012 [online]. [vid. 2012-04-10]. Dostupné z:  
<http://www.tul.cz/zamestnanci/legislativa/>.
- [33] Interní směrnice a pravidla. *Pokyn kvestora č. 7/2011 - k určování zdrojů pro krytí nákladů a určující režim DPH na vstupu* [online]. [vid. 2012-04-10]. Dostupné z:  
<http://www.tul.cz/zamestnanci/legislativa/>.
- [34] ECHO: *Echo - Informace o evropském výzkumu, vývoji a inovaci* [online]. [vid. 2012-04-15]. Dostupné z:  
[http://www.fp7.cz/dokums\\_raw/295echo-209c-3\\_1243190218.pdf](http://www.fp7.cz/dokums_raw/295echo-209c-3_1243190218.pdf).

- [35] Interní směrnice a pravidla. *Pokyn kvestora č 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů* [online]. [vid. 2012-04-15]. Dostupné z:  
[http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/smernice-kvestora\\_49](http://www.tul.cz/zamestnanci/vnitri-normy/smernice-kvestora_49).
- [37] *Access to finance. CIP financial instruments* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z:  
[europa/research/fp7/index\\_en.cfm?pg=understanding](http://europa/research/fp7/index_en.cfm?pg=understanding).
- [38] CZELO: *Fullcost současná situace v Evropě* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z:  
[http://www.czelo.cz/dokums\\_raw/prezentace\\_Fullcost\\_v\\_Evrope.pdf](http://www.czelo.cz/dokums_raw/prezentace_Fullcost_v_Evrope.pdf).
- [39] FP7: *Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions* [online].  
[vid. 2012-04-19]. Dostupné z:  
[ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/fp7/docs/financialguide\\_en.pdf](ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/fp7/docs/financialguide_en.pdf).
- [40] Metody kalkulace nepřímých nákladů v projektech 7. RP [online].  
[vid. 2012-04-19]. Dostupné z:  
[www.rko.vutbr.cz/download/podpora-dokumenty/financni/metody-kalkulace-nn-echo4\\_316.pdf](http://www.rko.vutbr.cz/download/podpora-dokumenty/financni/metody-kalkulace-nn-echo4_316.pdf).
- [41] 7.RP: *Krok za krokem* [online]. [vid. 2012-04-19]. Dostupné z:  
[7rp.jic.cz/financovani/](http://7rp.jic.cz/financovani/).
- [42] MŠMT: *OP VaVpI* [online]. [vid. 2012-04-19] Dostupné z:  
([www.msmt.cz/strukturalni-fondy/op-vavpi](http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/op-vavpi)).
- [43] MŠMT: *OP VaVPI* [online]. [vid. 2012-04-20]. Dostupné z:  
[110601\\_PPP\\_OP VaVpI\\_4.0\\_NA.WEB.pdf](http://www.msmt.cz/110601_PPP_OP_VaVpI_4.0_NA.WEB.pdf).
- [44] MŠMT: *Příručka OP VaVPI – full cost* [online]. [vid. 2012-04-20].  
Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/14601>.



- [45] MŠMT: *Indikativní tabulka se seznamem příjemců v OP VK* [online].  
[vid. 2012-04-20]. Dostupné z: [www.msmt.cz/file/21238](http://www.msmt.cz/file/21238).
- [46] MŠMT: *Strukturální fondy OP VK pro období 2007-2013* [online].  
[vid. 2012-04-20]. Dostupné z:  
<http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/op-vpk-obdobi-2007-2013>.
- [47] MŠMT: *Průručka pro příjemce OP VK* [online]. [vid. 2012-04-23].  
Dostupné z: <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/prirucka-pro-prijemce-op-vk>.
- [48] MŠMT: *Dokumenty pro žadatele a příjemce* [online]. [vid. 2012-04-23].  
Dostupné z:  
<http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/dokumenty-pro-zadatele-a-prijemce>.
- [49] *Metodika způsobilých nákladů programu OP LZZ* [online]. [vid. 2012-04-23].  
Dostupné z: [http://www.sluzby-pardubickykraj.cz/wp-content/uploads/D5\\_Metodika\\_zp%C5%AFsobil%C3%BDch-v%C3%BDdaj%C5%AF\\_1\\_6.pdf](http://www.sluzby-pardubickykraj.cz/wp-content/uploads/D5_Metodika_zp%C5%AFsobil%C3%BDch-v%C3%BDdaj%C5%AF_1_6.pdf).
- [50] MŠMT: *Stránky veřejných soutěží ve výzkumu* [online]. [vid. 2012-04-24].  
Dostupné z: <http://www.msmt-vyzkum.cz/cz/2011-pms/>.
- [51] MŽP: *Obecné předpisy* [online]. [vid. 2012-04-24].  
Dostupné z: <http://www.opzp.cz/sekce/392/obecne-predpisy/>.
- [52] EK: *Režim podpory pro výzkum vývoj – „Program TIP“* [online].  
[vid. 2012-04-24]. Dostupné z:  
[ec.europa.eu/eu\\_law/state\\_aids/comp-2007/n662-07.pdf](http://ec.europa.eu/eu_law/state_aids/comp-2007/n662-07.pdf)
- [53] TAČR: *Průručka pro příjemce programu alfa, omega* [online].  
[vid. 2012-04-24]. Dostupné z:  
[www.tacr.cz/dokums\\_raw/prirucka\\_pro\\_prijemce\\_programu\\_alfa\\_omega\\_final\\_3.pdf](http://www.tacr.cz/dokums_raw/prirucka_pro_prijemce_programu_alfa_omega_final_3.pdf).

[54] GAČR: *Podpora programu* [online]. [vid. 2012-04-25].

Dostupné z: [www.gacr.cz/podpora-vyzkumu/](http://www.gacr.cz/podpora-vyzkumu/).

[55] MVČR: *Program bezpečnostního výzkumu České republiky 2010-2015* [online].

[vid. 2012-04-26]. Dostupné z:

[www.mvcr/clanek/bezpecnostni-vyzkum-pro-potreby-statv-v-letech-2010-az-2015-bv-ii-1-vz.aspx](http://www.mvcr/clanek/bezpecnostni-vyzkum-pro-potreby-statv-v-letech-2010-az-2015-bv-ii-1-vz.aspx).

### ***Jiné zdroje***

[36] Počáteční zpráva z fáze auditu.

### **Bibliografie**

*ACCA: Financial management and control study text*. London: BPP Professional Education, 2004. ISBN 0-7517-1665-0.

## 8 Seznam příloh

Příloha A: Pokyn č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů na jednotlivých činnostech TUL.....	5
Příloha B: Pokyn č. 02/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek.....	4
Příloha C: Požadavky na metodiku režie a neuznatelné náklady jednotlivých poskytovatelů .....	16
Příloha D: Dotazník pro komparaci s organizacemi pracujícími na vlastní metodice fullcost v ČR.....	141 <a href="#">1</a>

## Příloha A: Pokyn č. 1/2009 upravující výpočet režijních nákladů na jednotlivých činnostech TUL

Technická univerzita v Liberci

### Pokyn č. 1/2009

#### POKYN UPRAVUJÍCÍ VÝPOČET „REŽIJNÍCH“ NÁKLADŮ NA JEDNOTLIVÝCH ČINNOSTECH TUL

##### I. Úvod a legislativní rámec

Technická univerzita v Liberci (dále jen TUL) jako veřejná vysoká škola hospodařící v souladu se Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách vykonává v rámci své hlavních činností „vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo další tvůrčí činnost podle zvláštních právních předpisů“ a dále v rámci své hlavní činnosti „uskutečňuje bakalářské, magisterské a doktorské studijní programy a programy celoživotního vzdělávání“. Vedle hlavní činnosti provozuje tzv. doplňkovou činnost „podle směrnice kvestora pro doplňkovou činnost“. (cit. Statut TUL).

Hospodaření TUL se řídí Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami a Českými účetními standardy týkajícími se účetnictví organizací veřejného sektoru a ostatními zvláštními právními předpisy.

Při kalkulaci nákladové náročnosti jednotlivých činností TUL je jedním z důležitých úkolů správná alokace nákladů na tzv. kalkulační jednici. Z obecného pohledu kalkulace jsou náklady členěny na přímé, tj. náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem, a nepřímé, resp. režijní náklady, které se nevážou k jednomu konkrétnímu výkonu, ale zajišťují průběh veškeré činnosti TUL v širších souvislostech. Standardní a základní struktura výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici je vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci.

Tento pokyn vymezuje způsob výpočtu nákladů nepřímo souvisejících s jednotlivými výkony v rámci hlavní a doplňkové činnosti na Technické univerzitě v Liberci.

##### II. Vymezení pojmů

**Náklad** = hodnotově vyjádřené účelné, hospodárné a efektivní vynaložení ekonomických zdrojů TUL jako veřejné vysoké školy, účelově související s její činností;

**Kalkulace** = činnost vedoucí k zjištění či stanovení nákladů na výkon či jinou kalkulační jednici, která je přesně druhově, objemově a jakostně vymezena svými parametry;

**Kalkulační jednice** = konkrétně vymezený výkon, tj. např. konkrétní projekt V a V, zakázka v rámci doplňkové činnosti, vzdělávací činnost na jednotlivých fakultách a ústavech TUL;

**Přímé náklady** = náklady bezprostředně, tj. přímo související s konkrétní kalkulační jednicí (např. přímé mzdy, přímý materiál, odpisy zařízení, cestovné přímo související s kalkulační jednicí apod.). Při jejich stanovení na jednu kalkulační jednici je zpravidla využívána metoda prosté kalkulace dělením;

**Nepřímé, resp. režijní náklady** = náklady nepřímo související s konkrétní kalkulační jednicí (např. nepřímé mzdy pracovníků TUL a dále např. energie, odpisy budov, cestovné nepřímo související s konkrétní kalkulační jednicí apod.). Jejich vyvolání je však v příčinné souvislosti s touto kalkulační jednicí. Při jejich stanovení na konkrétní kalkulační jednici jsou na TUL využívány níže uvedené nákladové koeficienty. (Pro označení nepřímých nákladů v rámci projektů V a V je také používán pojem „doplňkové náklady“.)

##### III. Způsob výpočtu nepřímých, resp. režijních nákladů

Metoda kalkulace nepřímých nákladů na Technické univerzitě v Liberci probíhá v 5 základních fázích, při kterých jsou nepřímé náklady postupně přiřazovány ke konkrétní kalkulační jednici (fakultě, ústavu či konkrétní činnosti).

##### Základní fáze identifikace a kalkulace nepřímých nákladů:

1. Proces vymezení a alokace nepřímých nákladů na TUL začíná identifikací organizačních režijních nákladových středisek, na které jsou účtovány nepřímé náklady TUL a které zajišťují činnosti na TUL v širších souvislostech. Režijními nákladovými středisky jsou (včetně příslušné interní zkratky a čísla):

**A. Nákladová střediska správní:**

- kancelář rektora (SAV, 9902),
- kanceláře prorektorů (PRO, 9912),
- kancelář kvestora (KVE, 9903),
- oddělení účtáren (OÚC, 9920)
- referát pro rozpočet (RPR, 9901)

**B. Nákladová střediska provozní:**

- oddělení investiční výstavby a dislokace (RIV, 9905),
- referát provozu budov a správy majetku (OPS, 9930),
- oddělení údržby (SPU, 9931),
- středisko domovníci, vrátní (SPD, 9932),
- středisko úklid (SPL, 9935),
- referát správy energ. zařízení (SPE, 9936),
- středisko provozních nákladů (TUL, 9000) = hlavní režijní nákladové středisko.

**C. Nákladová střediska ostatní:**

- referát pro zahraniční styky, vědu a výzkum (9904, RZS),
- referát pro ochranu a bezpečnost zdraví (RDB, 9906),
- univerzitní knihovna (UKN, KOS ... KFO, 9710 – 9799),
- referát telekomunikací – telefonní ústředny (SPV, 9933),
- archiv a služba studentům (ASL, 9911),
- středisko sítí (SST, 9938),
- ediční fond a vydavatelské univerzitní středisko (EFO, 9913 - 9919 + VUS, 9907),
- oddělení matriky a informačních systémů (OMS, 9945 - 9949),
- středisko pošta, komunikace (SPP, 9934),
- sklad kancelářských potřeb (SKP, 9937).

**D. Oddělení organizační a personální (OOP, 9910).**

Na výše uvedená nákladová střediska (kromě hlavního režijního nákladového střediska č. 9000) jsou účtovány takové nepřímé náklady, které jsou jednoznačně a snadno identifikovatelné podle místa vzniku a odpovědnosti. Takovými nákladovými druhy jsou například osobní náklady, náklady na materiál, náklady na služby, cestovné vzniklé v přímé souvislosti s činnostmi těchto režijních nákladových středisek.

**E. Celoškolské učebny a posluchárny.** Celoškolské učebny nejsou samostatným režijním nákladovým střediskem. Jsou vymezeny tak, aby bylo možné sledovat nákladovost 1 m<sup>2</sup> plochy těchto univerzitních prostor, jež jsou využívány fakultami, ústavami, Centrem dalšího vzdělávání (CDV) a Akademickým koordinačním střediskem (SKO) TUL, kdy jsou prostřednictvím celkové metráže těchto prostor kalkulovány nepřímé náklady z nákladového střediska provozních nákladů č. 9000.

2. Mezi výše uvedenými režijními nákladovými středisky má nákladové středisko č. 9000 (tzv. hlavní režijní nákladové středisko) zvláštní postavení, které je dáno tím, že jsou zde účtovány takové režijní náklady, které nemohou být jednoznačně přiřazeny ke zbývajícím režijním nákladovým střediskům. Na toto nákladové středisko (č. 9000) jsou tak účtovány tyto nákladové druhy: náklady na elektřinu, vodné, stočné, plyn a také odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z dotace a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z neveřejných prostředků. Při kalkulaci nepřímých nákladů jsou v této fázi odečteny odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného z dotace tak, aby nebyla porušena příslušná legislativa upravující podporu V a V aj. Celková výše nepřímých nákladů je dále upravena o některé další rozpočtové úpravy jako jsou odečet fondu účelově určených prostředků a stipendií, aby nedocházelo k duplicitě nákladů. Na tomto nákladovém středisku zpravidla nejsou účtovány žádné osobní náklady a cestovné.

Prvotní fází alokace nepřímých nákladů je proto alokace nepřímých nákladů z hlavního režijního nákladového střediska č. 9000 (po výše uvedených úpravách) na zbylá režijní nákladová střediska a také na celoškolské učebny a posluchárny podle metráže plochy, jež tato nákladová střediska, resp. Celoškolské učebny a posluchárny využívají.

- nákladový koeficient režie provozní násoben celkovou metráží ploch prostor využívaných danou fakultou (ústavem, CDV, SKO či Kolejemi) pro svou činnost,
- nákladový koeficient režie celoškolské násoben metráží ploch celoškolských učeben a poslucháren váženou podílem využití jednotlivých učeben konkrétní fakultou, ústavem, CDV nebo SKO.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režii fakulty (resp. Ústavu, CDV, SKO či Kolejí) TUL v daném roce.

5.2 Rozložení a stanovení režijních (doplňkových) nákladů na konkrétním projektu VaV. Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na projekt VaV vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v daném projektu VaV,
- nákladový koeficient režie ostatní vynásobí přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie OOP přepočteným množstvím výzkumných kapacit zaměstnanců v pracovně právním vztahu (PPV) a zaměstnanců na DPČ a DPP činných v daném projektu,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro daný projekt.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režii (doplňkovými náklady) daného projektu VaV v daném roce. Při vyúčtování v daném roce odpovědný řešitel vždy vydá **písemný příkaz** (viz příloha č. 1 tohoto pokynu) kvestorovi ke zúčtování vypočtené výše režie na vrub daného projektu. Při tomto zúčtování režijních nákladů uváží odpovědný řešitel vždy plán režijních (doplňkových) nákladů v projektu V a V. Pokud kalkulované režijní (doplňkové) náklady v daném roce přesáhnou v projektu VaV řešitelem plánovanou režii, je tento rozdíl hrazen z vlastních prostředků pracoviště řešitele mimo účelové prostředky daného projektu VaV. Příslušné zákony a nařízení VaV (Zákon č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů a Nařízení vlády č. 461/2002 Sb., o účelové podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků a o veřejné soutěži ve výzkumu a vývoji) také připouští, aby řešitel požádal poskytovatele o změnu výše režijních (doplňkových) nákladů.

Režijní (doplňkové) náklady budou přeúčtovány do projektu VaV z provozu školy (Příkaz k vyúčtování režie).

5.3 Rozložení a stanovení režijních nákladů na konkrétní zakázce v rámci **doplňkové činnosti**. Při alokaci a stanovení konkrétní celkové výše režie na zakázce doplňkové činnosti vynásobí odpovědný řešitel pro daný rok platný

- nákladový koeficient režie správní celkovým rozpočtem celkových uznaných nákladů v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie ostatní přepočteným množstvím řešitelských kapacit činných v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie OOP přepočteným množstvím kapacit zaměstnanců v PPV a na DPČ a DPP činných v dané zakázce DČ,
- nákladový koeficient režie provozní přepočtenou metráží ploch prostor využívaných pro danou zakázku.

Suma takto stanovených dílčích složek režijních nákladů je pak režii dané zakázky doplňkové činnosti v daném roce. Při vyúčtování odpovědný řešitel vždy vydá písemný příkaz – blíže viz platná Organizační směrnice kvestora č. 3/2008 a příloha č. 1 tohoto pokynu.

Režijní náklady budou přeúčtovány do zakázky doplňkové činnosti z provozu školy (Příkaz k vyúčtování režie).

6. Aktuální nákladové koeficienty pro rok 2009, jejich výpočet a dále výpočet režijních nákladů konkrétní fakulty, CDV, SKO a Kolejí je uveden v souboru „RozRez09.xls“ na adrese K:/Rozpocet/Rok2009 v informačním systému kvestora.

Pokyn nabývá platnosti dne 1. 4. 2009.

Tímto termínem pozbývá platnost Pokyn č. 1/2008 upravující výpočet „režijních“ nákladů činnosti TUL.

Příloha č. 1 – Příkaz k vyúčtování doplňkových (režijních) nákladů na projektu VaV a zakázce doplňkové činnosti

Zpracovala: Ing. Markéta Dubová, Ph.D.

V Liberci, dne 23. 3. 2009

Ing. Vladimír Stach  
kvestor

Rozdělovník: určeno ředitelům účelových zařízení, tajemnicím fakult a celoškolských ústavů, vedoucím kateder, ústavů a oddělení, řešitelům V a V (předá tajemnice).



Technická univerzita v Liberci  
461 17 LIBEREC I, Studentská 2  
IČ: 46747885, DIČ: CZ46747885

Příloha č.1

**Věc: Příkaz k vyúčtování režie na projektu VaV, zakázky DČ**

Číslo nákladového střediska projektu VaV, zakázky DČ:.....  
Název projektu VaV, označení zakázky DČ:.....  
Odpovědný řešitel:.....

Zúčtujte režijní (doplňkové) náklady na výše uvedené nákladové středisko ve výši

.....Kč.

Zdůvodnění vyúčtování pomocí nákladových koeficientů, jež jsou předmětem Výročních zpráv o hospodaření TUL:

A	B		C	D
Druh režie	Hodnota nákladového koeficientu		Parametry projektu V a V, zakázky DČ	Výpočet režie pro projekt V a V = C x B
Režie správní	.....	Kč na 1Kč rozpočtu	rozpočet uznaných nákladů v projektu VaV, DČ ..... tis. Kč	.....
Režie ostatní	.....	Kč na jednu osobu	..... přepočtených kapacit v rámci projektu VaV, DČ <sup>1</sup>	.....
Režie OOP	.....	Kč na jednu osobu	..... přepočtených kapacit v rámci projektu VaV, DČ <sup>1</sup>	.....
Režie provozní	.....	Kč na m <sup>2</sup> plochy	.....m <sup>2</sup> přepočtených ploch využívaných v rámci projektu VaV, DČ	.....
Režie celkem	x	x	x	..... Kč

Pozn. č. 1: Odpracovaná hodina odpovídá přibližně 0,0006 plného úvazku.

Nákladovost projektu VaV (zakázky DČ) z hlediska režijních nákladů v tomto roce je ..... Kč. Projekt VaV bude zatížen částkou režie ve výši ..... Kč, která je plánována v projektu VaV. Zbývající podíl z režie u projektu VaV, tj. .... Kč, bude hrazen z vlastních prostředků pracoviště řešitele mimo účelové prostředky výše uvedeného nákladového střediska projektu VaV.

.....  
Odpovědný řešitel (projektu VaV, DČ)

.....  
Správce rozpočtu (projektu VaV, DČ)

V Liberci dne.....

Rozdělovník: projekty VaV - kvestor  
zakázky DČ - OUC





**Příloha B: Pokyn č. 02/2011 o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek**



**Technická univerzita v Liberci**

461 17 Liberec 1, Studentská 2

Telefon: 485351111, Fax: 485105882

Pokyn Č. 02/2011				
Název:	Pokyn o ekonomické struktuře TUL, zavedení režijních nákladových středisek			
	Jméno:	Funkce:	Datum:	Podpis:
Autor:	Ing. Martina Froschová	Asistent kvestora	31.1.2011	
Schválil	Ing. Vladimír Stach	kvestor	31.1.2011	
Revize:	02	Platné od:	Dnem podpisu	
Rozsah platnosti:	Platné pro všechny pracovníky TUL.			

**Obsah**

1. Úvod a legislativní rámec ..... 1
2. Rozdělení přímých a nepřímých nákladů..... 2
3. Struktura režijních nákladových středisek a pracovišť ..... 3

**1. Úvod a legislativní rámec**

Technická univerzita v Liberci (dále jen TUL) jako veřejná vysoká škola vykonává v souladu se Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a Zákonem č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o podpoře výzkumu a vývoje) tyto činnosti:

**A) Hlavní činnost**

- TUL uskutečňuje bakalářské, magisterské a doktorské studijní programy a programy celoživotního vzdělávání dle zákona 111/1998 Sb. a Statutu TUL,
- TUL vykonává vědeckou, výzkumnou, vývojovou nebo další tvůrčí činnost dle zákona 111/1998 Sb., 130/2002 Sb. a Statutu TUL,
- TUL vykonává ostatní činnost dle Statutu TUL.

**B) Doplňková činnost**

- TUL uskutečňuje doplňkovou činnost v souladu se zákonem 111/1998 Sb., statutem TUL a podle směrnice kvestora pro doplňkovou činnost.

Hospodaření TUL se řídí Zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v souladu s příslušnými vyhláškami a Českými účetními standardy týkajícími se účetnictví organizací veřejného sektoru a ostatními zvláštními právními předpisy a Pravidly hospodaření TUL (Příloha č.x Statutu).

Při kalkulaci nákladové náročnosti jednotlivých činností fakult a ústavů TUL je jedním z důležitých úkolů správná alokace nákladů na tzv. kalkulační jednici. Z obecného pohledu kalkulace jsou náklady členěny na přímé, tj. náklady, které bezprostředně souvisejí s konkrétním výkonem, a nepřímé, resp. režijní náklady, které se nevážou k jednomu konkrétnímu výkonu, ale zajišťují průběh veškeré činnosti univerzity, fakult a ústavů v širších souvislostech. Standardní a základní struktura výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici je vyjádřena v tzv. kalkulačním vzorci.

Tento pokyn vymezuje způsob evidence nákladů nepřímo souvisejících s jednotlivými výkony v rámci hlavní a doplňkové činnosti na jednotlivých fakultách a ústavech TUL.

## 2. Rozdělení přímých a nepřímých nákladů

**Náklad** = hodnotově vyjádřené účelné, hospodárné a efektivní vynaložení ekonomických zdrojů TUL jako veřejné vysoké školy, účelově související s její činností;

**Kalkulace** = činnost vedoucí k zjištění či stanovení nákladů na výkon či jinou kalkulační jednici, která je přesně druhově, objemově a jakostně vymezena svými parametry;

**Kalkulační jednice** = konkrétně vymezený výkon, tj. např. konkrétní projekt V a V, zakázka v rámci doplňkové činnosti, vzdělávací činnost na jednotlivých fakultách a ústavech TUL;

**Přímé náklady** = náklady bezprostředně, tj. přímo související s konkrétní kalkulační jednicí (např. přímé mzdy, přímý materiál, odpisy zařízení, cestovné přímo související s kalkulační jednicí apod.). Při jejich stanovení na jednu kalkulační jednici je zpravidla využívána metoda prosté kalkulace dělením;

**Nepřímé, resp. režijní náklady** = náklady nepřímo související s konkrétní kalkulační jednicí. Jejich vyvolání je však v příčinné souvislosti s touto kalkulační jednicí. Mezi nejčastější nepřímé náklady patří zejména:

- Náklady na spotřební materiál
  - o Knihy, časopisy
  - o Tonery
  - o Materiál ze skladu
  - o DDHM
  - o Kancelářské potřeby
  - o Nábytek
- Náklady na energie (elektrina, voda, plyn, pára)
- Reklamní zboží
- Opravy
- Cestovné
- Náklady na reprezentaci
- Ostatní služby
  - o Praní prádla
  - o Poštovní poplatky

- Telefony a služební hovory
- Přepravené
- Náklady na repre, občerstvení, potraviny
- Pronájmy
- Tisk sborníků, skript
- Inzerce
- Ověření listin
- Klíče
- SW – licence
- Kopírování
- Mzdové náklady bez stipendií
- Daně a poplatky
  - Členské příspěvky
  - Příspěvek na životní prostředí
  - Pokuty
  - Úroky
  - Kursové ztráty
- Dary, květiny, upomínkové předměty
- Manka a škody
- Jiné ostatní náklady
  - Poplatky bankám
  - Školení pracovníků
  - Pojištění
  - Účastnické poplatky
  - Náklady na stipendia
- Odpisy

Veškeré výše uvedené nepřímé náklady mohou představovat též náklady přímé za podmínky, že je lze jednoznačně přiřadit konkrétnímu výkonu. Při určení toho, zda se jedná o nepřímý náklad je rozhodující ten fakt, že nelze jednoznačně prokázat přímou vazbu pro danou činnost v rámci projektu VaV, zakázky doplňkové činnosti ....V případě mzdových nákladů lze u jednoho zaměstnance prostřednictvím interního rozúčtování evidovat jeho mzdu jako nepřímý (režijní) náklad (příkladem může být jeho mzda v době přípravy a podání projektu VaV) a posléze/a nebo současně jako přímý náklad v rámci nákladového střediska projektu VaV, který realizuje nebo pomáhá administrovat. Za určení (ne)přímosti odpovídá příslušný správce rozpočtu a příkazce operace.

### 3. Struktura režijních nákladových středisek a pracovišť

**Nákladové středisko** = základní ekonomická jednotka TUL označená zvláštním číselným kódem v číselnících TUL, která slouží pro vedení oddělené účetní evidence nákladů a výnosů (např. nákladové středisko projektu VaV – viz číselník grantů, nákladové středisko zakázky doplňkové činnosti – viz číselník zakázek doplňkové činnosti atd.).

**Pracoviště (útvár)** = základní organizační jednotka TUL realizující hlavní a/nebo doplňkovou činnost TUL označená zvláštním číselným kódem v číselníku útvarů TUL (např. katedra, ústav, laboratoř, děkanát, rektorátní útvary apod.). Pracoviště slouží pro vedení oddělené účetní evidence nákladů a výnosů na tomto pracovišti a dále pro evidenci neuznatelných nákladů projektů VaV, které dané pracoviště spravuje. Pracoviště dále spravuje svá nákladová střediska projektů VaV a zakázek doplňkové činnosti. Pracoviště může vytvořit tzv. režijní nákladové středisko.

**Režijní nákladové středisko** = nákladové středisko označené zvláštním číselným kódem, které slouží pracovišti pro evidenci nepřímých nákladů pracoviště nebo pracovišť. Režijní nákladová střediska končí zpravidla číslicí „5“ a mají název Režie + název katedry/ústavu/centra/laboratoře apod. uvedený ve zkratce dle zkratky pracoviště, ke kterému se vztahuje (např. Režie NTI apod.). Zkratka a číselný kód musí být uvedeny v číselníku útvarů.

**Režijní pracoviště (útvár)** = takové pracoviště TUL, které vykonává řídicí a podpůrné činnosti pro pracoviště TUL. Režijní pracoviště vykazuje pouze nepřímé, resp. režijní náklady.

Fakulta/VŠ ústav má vždy alespoň tato dvě režijní pracoviště:

- 1) Děkanát/ředitelství (evidence nepřímých nákladů vedení fakulty, příp. fakulty jako celku, nejsou-li evidovány režijní náklady na nákladových pracovištích kateder)
- 2) Studijní oddělení (evidence nepřímých nákladů vzdělávací činnosti)

Každá fakulta/VŠ ústav je povinna si stanovit svou vnitřní strukturu režijních nákladových středisek a tato střediska přiřadit ke stávajícím pracovištím. Platí pravidlo, že jedno režijní nákladové středisko může sloužit i více pracovištím TUL.

Stanovení této vnitřní struktury režijních nákladových středisek bude mít každá fakulta/VŠ ústav ošetřeno ve svém interním předpise. Změna této struktury je možná jednou ročně před začátkem hospodářského roku.

Přílohy:

Číselník grantů

Číselník pracovišť

Číselník samoplátců - DČ

Číselník ostatních nákladových středisek (konference, dary, mezinárodní projekty, euroúčty)

**Příloha C: Požadavky na metodiku režie a neuznatelné náklady jednotlivých poskytovatelů**

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
7RP/EK	<ol style="list-style-type: none"> <li>vykazování skutečných nepřímých nákladů (tj. <b>REAL INDIRECT COSTS</b>) - v určitých případech existuje možnost použít zjednodušenou metodu výpočtu režijní sazby (tj. <b>SIMPLIFIED METHOD</b>)</li> <li>pevná sazba na nepřímé náklady <ul style="list-style-type: none"> <li>základní sazba - 20 % přímých uznatelných nákladů (očištěných od nákladů na subdodávky a od nákladů na zdroje poskytnuté třetími stranami, které nebyly využívány v prostorách účastníka.) tj. <b>STANDARD FLAT RATE</b></li> <li>přechodná sazba - 60%. <b>SPECIAL TRANSITION FLAT RATE.</b></li> </ul> </li> </ol>	identifikovatelné nepřímé daně včetně DPH – Platí pro plátce i neplátce DPH
		cla
		placené úroky
		úroky ze záloh
		rezervy na možné budoucí ztráty nebo výdaje
		kursové ztráty
		náklady spojené s kapitálovým výnosem
		náklady deklarované, vzniklé nebo nahrazené v souvislosti s jiným projektem Společenství (dvoji financování)
		jakékoliv dluhy a s nimi spojené náklady
		nadměrné nebo lehkomyšlné výdaje

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
OPPS - CII 3/EU	<ul style="list-style-type: none"> <li>není specifikováno</li> </ul>	část pořizovací ceny pozemku, která je vyšší než 10% celkových způsobilých výdajů na projekt
		výdaje na právní spory
		správní a místní poplatky, které nemají přímou vazbu na přípravu a realizaci projektu
		sankční poplatky, pokuty a penále, případně další sankční výdaje, at' už sjednané ve smlouvách nebo vznikající z jiných příčin
		úroky z úvěrů a půjček
		DPH nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet
		přímé daně, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická a darovací, silniční daň
		clo
		leasing
		odměny členům statutárních orgánů vyplývající z titulu jejich funkce, tj. výkonu činnosti statutárního orgánu
		paušální režijní výdaje (které nejsou podrobně doloženy)
		odpis pohledávek výdaje na audit projektu, pokud ve smlouvě/rozhodnutí není přímo stanovena povinnost takový audit provést
		výdaje na reprezentaci mimo výdaje v rámci Technické pomoci a výdaje, které jsou vynakládány v souladu s cíli projektu (např. občerstvení při školení a seminářích)
		nákup či odpisy osobních vozů
		dary převyšující hodnotu 500 Kč/kus
		dary do 500 Kč/kus, pokud nemají žádný význam z hlediska naplnění cíle projektu a rovněž pokud nejsou označeny v souladu s pravidly propagace EU
		ceny v soutěžích převyšující hodnotu 500 Kč/kus

		ceny v soutěžích do 500 Kč/kus, pokud nemají souvislost s daným projektem a pokud nejsou označeny souladu s pravidly propagace EU
		výdaje na publikace, pokud obsahují bezplatnou inzerci
		výdaje na veškeré kulturní a umělecké činnosti s výjimkou zájmové umělecké činnosti, spolupráce místních nepodnikatelských subjektů v oblasti kultury a umění jako je např. pořádání přeshraničních výstav, spolupráce divadel a muzeí apod.
		výdaje hrazené v hotovosti nad 500 EUR

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
TIP/MPO	<ul style="list-style-type: none"> <li>není specifikováno</li> </ul>	daň z přidané hodnoty (DPH) nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet (pokud je příjemce plátcem DPH)
		dluhy a úroky z dluhů
		rezervy na možné budoucí ztráty a výdaje
		osobní náklady za prosinec daného kalendářního roku hrazené z dotace
		náklady vynaložené bez právního důvodu, tj. v případě, kdy mezi příjemcem a třetí osobou, v jejíž prospěch příjemce vynakládá finanční prostředky, není žádný právní vztah (např. firma vyplatí finanční odměnu pracovníkovi bez platné dohody o provedení práce; firma zaplatí za materiál, aniž by učinila písemnou objednávku)
		stipendium
		dlouhodobý hmotný majetek
		dlouhodobý nehmotný majetek, který nebyl schválen v projektové žádosti
		faktury a jakékoliv ostatní doklady, jejichž úhrada z dotační části bude provedena v následujícím roce
		náklady z neveřejných zdrojů neuhrazené nejpozději do 31. 1. následujícího roku



Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
IGA/MZ	<ul style="list-style-type: none"> <li>není specifikovaná metodika, maximální výše 20% z částky požadované od IGA</li> </ul>	daň z přidané hodnoty (DPH) nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet (pokud je příjemce plátcem DPH)
		zisk příjemce
		dluhy a úroky z dluhů
		náklady/výdaje na marketing, prodej a distribuci výrobků a služeb
		leasing
		další závazky, které přímo nesouvisejí s řešením programového projektu
		daň z přidané hodnoty (DPH) nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet (pokud je příjemce plátcem DPH)
		zisk příjemce
		dluhy a úroky z dluhů
		náklady/výdaje na marketing, prodej a distribuci výrobků a služeb

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
ALFA/TAČR	1. full cost model  2. sazba ve výši 20 % z ročních nákladů daného projektu po odpočtu investičních nákladů u každého příjemce pro všechny typy příjemců.	daň z přidané hodnoty (DPH) nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet (pokud je příjemce plátcem DPH)
		zisk příjemce
		dluhy a úroky z dluhů
		cla
		rezervy na možné budoucí ztráty a výdaje
		kurzovní ztráty
		leasing
		náklady vynaložené bez právního důvodu, tj. v případě, kdy mezi příjemcem a třetí osobou, v jejíž prospěch příjemce vynakládá finanční prostředky, není žádný právní vztah (např. firma vyplatí finanční odměnu pracovníkovi bez platné dohody o provedení práce; firma zaplatí za materiál, aniž by učinila písemnou objednávku)
		stipendium
		vybavení pracoviště, rekonstrukci budov nebo místností, které nesouvisí s projektem

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuзнatelné náklady
ESF/MŠMT	<ul style="list-style-type: none"> <li>není specifikováno - je specifikováno pouze procento nepřímých nákladů</li> </ul>	výdaje spojené s financováním rekvalifikací pro uchazeče a zájemce o zaměstnání realizovaných ve spolupráci s úřady práce
		výdaje spojené s financováním zkoušek a certifikátů v případě, že účastník v rámci projektu tuto zkoušku skládá/usiluje o získání certifikátu na druhý nebo další pokus
		výdaje spojené s financováním zkoušek, jejichž složení je nedílnou součástí příslušných vzdělávacích programů počátečního vzdělávání
		výdaje spojené s financováním zkoušek a certifikátů v případě, že skládání zkoušky (pokud o získání certifikátu) nenavazuje na vzdělávací aktivitu, které se zájemce o zkoušku/certifikát účastnil v rámci projektu
		daň z přidané hodnoty (DPH) nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet (pokud je příjemce plátcem DPH)
		úroky z úvěrů a půjček, pokud se nejedná o schválenou formu podpory z fondu ESF
		sankční poplatky, pokuty a penále, případně další sankční výdaje (vyplývající ze smluv nebo dalších příčin), stornovací poplatky
		správní a místní poplatky, které nemají přímou vazbu na projekt a nejsou výslovně stanoveny Řídícím orgánem (výpis z katastru nemovitostí, výpis z obchodního rejstříku apod.)
		náklady na audit v případě projektů s rozpočtem nižším než 3 mil. Kč včetně DPH
		nákupy nábytku nebo vybavení, vozidel, infrastruktury, nemovitostí a pozemků

		mzdové náklady zaměstnanců, kteří se na realizaci projektu nepodílejí
		u zaměstnanců, kteří se na realizaci projektu podílejí, alikvotní část osobních nákladů, která neodpovídá pracovnímu vytížení zaměstnance na daném projektu
		výdaje vzniklé mimo časový rámec způsobilosti výdajů (výjimku tvoří výdaje, které byly uskutečněny po ukončení projektu, ale věcně s obdobím, v němž se projekt realizoval, souvisejí – např. závěrečný audit, telefonní účty – za období, kdy se projekt realizoval, doručené a zaplacené po jeho ukončení, bankovní poplatky za vedení samostatného účtu projektu, mzdové náklady za poslední měsíc realizace projektu, a dále výdaje na založení a vedení projektového účtu v období před zahájením realizace projektu <sup>4</sup> ). Příslušné účetní doklady musejí být předloženy nejpozději se závěrečnou žádostí o platbu
		vedení běžného provozního účtu organizace a bankovní poplatky související s tímto účtem (pokud nevyplývají z právního aktu)
		přímé daně (silniční daň, daň z nemovitostí, daň darovací, daň dědická, cla apod.)
		výdaje, které jsou součástí likvidace společnosti, nedobytné pohledávky a jiné
		výdaje na právní spory vzniklé v souvislosti s určitým projektem, např. výdaje na uhrazení soudního poplatku, na pořízení důkazů, na právní zastoupení v případě sporu, penále, pokuty, jiné sankční výdaje a právní výlohy související s právním sporem
		odstupné
		platby příspěvků do soukromých penzijních fondů
		peněžitá pomoc v mateřství

	ostatní sociální výdaje na zaměstnance, ke kterým nejsou zaměstnavatelé povinni dle zvláštních právních předpisů (příspěvky na penzijní připojištění, životní pojištění, dary k životním jubileím, příspěvky na rekreaci apod.)
	nedobytné pohledávky
	nájemné, kdy je příjemce vlastníkem nemovitosti nebo ji užívá zdarma
	debetní úroky (úrok z dlužné částky), výdaje směnečné a jiné čistě finanční výdaje
	výdaje spojené s přípravou projektu a řízením projektu (platby konzultantům, kteří pomáhají s vyplňováním žádostí o finanční podporu z OP VK, zpracováním monitorovacích zpráv a žádostí o platby) v případě, že se jedná o externí dodavatele
	náklady převyšující nabídkovou cenu (tzv. vícenáklady) uvedenou v nabídce dodavatele vybraného na základě výběrového řízení;
	smlouvy o splátkovém prodeji
	část pořizovací ceny přesahující cenu zjištěnou znaleckým posudkem nebo přesahující cenu v místě a čase obvyklou
	režijní náklady vztahující se k všeobecnému provozu organizace bez vazby na projekt
	výdaje odpovídající svým vymezením kategorii mimořádných nákladů (např. oprava nákladů minulých účetních období, vyúčtování nároku zaměstnanců na odstupné při reorganizaci, odškodnění při pracovních úrazech, výdaje, kterými nájemce podle smlouvy uvádí po skončení nájmu najatou věc do předešlého stavu apod.)

	<p>smlouvy s dodavateli (eventuálně dodávky na základě vystavené objednávky), které nepřinášejí navýšení přidané hodnoty projektů, jsou uzavřeny s konzultanty nebo zprostředkovateli, u nichž je platba definována jako procentní sazba z celkových nákladů projektu, pokud tato platba není potvrzena příjemcem s odkazem na skutečnou hodnotu poskytnuté práce či služby</p> <p>smlouvy o zprostředkování, pokud zprostředkovatel nepřináší žádnou přidanou hodnotu</p> <p>rezervy na možné budoucí ztráty a dluhy</p> <p>kurzové ztráty</p> <p>splátky finančního leasingu</p> <p>splátky operativního leasingu související s nájmem vybavení a zařízení, která nebudou výhradně využívána pro potřeby cílové skupiny (např. vozidel pro potřeby realizačního týmu) a leasingový vztah s volným/otevřeným koncem leasingové smlouvy umožňujícím odkup vybavení a zařízení za zůstatkovou cenu</p> <p>stipendia nebo platby cílové skupině podobného charakteru</p> <p>ceny, medaile, odměny, diplomy, upomínkové předměty pro vítěze resp. účastníky soutěží</p> <p>výdaje na běžné provozní náklady organizace, které nesouvisejí s realizací projektu – tj. zajištění běžného chodu organizace – každodenní řízení, monitorování a kontroly příjemce (nesouvisející přímo s projektem – prováděly by se i bez jeho realizace)</p> <p>výdaje za činnosti, které již v rámci OP VK či jiných českých nebo zahraničních dotačních programů či Iniciativ Společenství financovaných z ESF či jiných programů financovaných Evropskou unií podporu dostávají</p>
--	---

		dárcovské SMS a jízdenky na MHD pořízené prostřednictvím mobilního telefonu
		alkoholické nápoje, pokud se nejedná o materiál nezbytný k realizaci praktických částí výukových kurzů
		cenné papíry
		tabákové výrobky a psychotropní látky

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuuznatelné náklady
<b>BV/MVČR</b>	1. skutečné náklady full Cost 2. doplňkové náklady additional Costs)	náklady/výdaje na pořízení budov a pozemků
		leasing vozidel
		daň z přidané hodnoty u příjemců, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty a uplatňují odpočet daně z přidané hodnoty nebo jeho poměrnou část
		náklady/výdaje na pořízení budov a pozemků
		leasing vozidel
		daň z přidané hodnoty u příjemců, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty a uplatňují odpočet daně z přidané hodnoty nebo jeho poměrnou část
		náklady/výdaje na pořízení budov a pozemků
		leasing vozidel
		daň z přidané hodnoty u příjemců, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty a uplatňují odpočet daně z přidané hodnoty nebo jeho poměrnou část
		náklady/výdaje na pořízení budov a pozemků

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuuznatelné náklady
OP VaVpl/MŠMT	<ul style="list-style-type: none"> <li>• metodika vykazování skutečných nákladů - Full Costs</li> </ul>	přímé daně (kromě daně z příjmu, která je součástí příspěvku na mzdy), daň z nemovitosti, daň dědická, darovací, silniční
		úroky z úvěrů a půjček
		clo (hrazené žadatelem)
		poplatky (výpis z katastru nemovitostí, výpis z obchodního rejstříku apod.) bez přímé vazby na projekt
		rezervy na možné budoucí ztráty a dluhy
		dary
		výdaje na právní spory vzniklé v souvislosti s určitým projektem, např. výdaje na uhrazení soudního poplatku, na pořízení důkazů, na právní zastoupení v případě sporu
		pokuty a penále, případně další sankční výdaje
		manka a škody
		nedobytné pohledávky
		výdaje, které jsou součástí likvidace společnosti
		splátky finančního leasingu, kdy předmět finančního leasingu není sám způsobitelným výdajem
		nájemné, kdy je žadatel vlastníkem nemovitosti nebo ji užívá zdarma
		část pořizovací ceny přesahující cenu zjištěnou znaleckým posudkem nebo přesahující cenu v místě a čase obvyklou
		u zaměstnanců, kteří se na realizaci projektu podílejí, alikvotní část osobních nákladů, která neodpovídá pracovnímu



		vytížení zaměstnance na daném projektu
		ostatní sociální výdaje na zaměstnance, ke kterým nejsou zaměstnavatelé povinni dle zvláštních právních předpisů (např. příspěvky na penzijní připojištění, životní pojištění, dary k životním jubileím, příspěvky na rekreaci apod.)

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuuznatelné náklady
<b>OP ŽP/MŽP ČR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>není specifikováno</li> </ul>	zpětné financování projektů (s výjimkou projektové přípravy, výdajů na nákup pozemků a nemovitosti a s výjimkou projektů v rámci technické pomoci)
		náklady na poradenské služby (s výjimkou projektů v rámci technické pomoci)
		repasovaná a použitá zařízení, případně na použité stavební materiály a komponenty
		provozně neotestované technologie
		nákup použitého vybavení
		daně - DPH nebo její část, pokud existuje zákonný nárok na její odpočet v souladu s ustanovením zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; přímé daně; daň darovací a dědická; daň z nemovitosti; daň z převodu nemovitostí; silniční daň; clo
		finanční služby a poplatky (správní a místní poplatky bez přímé vazby na projekt, úroky z úvěrů atd.)
		výdaje na zajištění relevantních stanovisek (s výjimkou projektů v rámci technické pomoci)
		pronájem pozemku / stavby, leasing (s výjimkou projektů v rámci technické pomoci)

		vyvolané investice, které nejsou spojené výhradně a přímo s účelem projektu
		vícenáklady, které byly předvídatelné
		vícenáklady nad výši méněprací s výjimkou projektů, kde je umožněno použití rezervy
		věcné příspěvky
		režijní a provozní náklady (s výjimkou projektů v rámci technické pomoci)
		osobní náklady (např. mzdové náklady na zaměstnance, kteří se podílejí na realizaci daného projektu, s výjimkou projektů v rámci technické pomoci a některých projektů z prioritních os 1, 4, 5, 6, 7 a 8 – viz kapitola 5.2
		osobní automobil, mikrobus, autobus, notebook, mobilní telefon, fotografický aparát (s výjimkou osobního automobilu, notebooku, mobilního telefonu a fotografického aparátu, které jsou způsobilé v rámci oblasti podpory 6.1. a u projektů technické pomoci, dále s výjimkou přenosných počítačů a ve zdůvodnitelných případech (nutno individuálně posoudit) i speciálně upraveného automobilu (mobilní monitorovací stanice nebo laboratoř) v rámci oblasti podpory 5)
		výdaje na veškeré projekty realizované na území Prahy, jež by jinak věcně spadaly do prioritních os 5 – 7
		náklady na projektovou přípravu vzniklé před akceptací žádosti, technický a autorský dozor, správce stavby v případě podpory poskytnuté dle regionální blokové výjimky

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
GA ČR	<ul style="list-style-type: none"> <li>nepřímé náklady do maximální výše 20 % z částky požadované od GA ČR na veškeré neinvestiční náklady</li> </ul>	zisk
		daň z přidané hodnoty (platí jen u příjemců, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty a uplatňují její odpočet nebo odpočet její poměrné části)
		náklady na marketing, prodej a distribuci výrobků
		úroky z dluhů
		náklady na finanční pronájem a pronájem s následnou koupí převyšující povolenou výši podpory (leasing)
		manka a škod
		náklady na občerstvení, pohoštění dary a reprezentaci
		náklady na běžné základní vybavení pracoviště
		stavby, rekonstrukce budov nebo místností
		nábytek či zařízení, která jsou pevnou součástí místnosti
		náklady, které nesouvisejí s řešením grantového projektu
		zisk
		daň z přidané hodnoty (platí jen u příjemců, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty a uplatňují její odpočet nebo odpočet její poměrné části)
		náklady na marketing, prodej a distribuci výrobků
		úroky z dluhů
		náklady na finanční pronájem a pronájem s následnou koupí převyšující povolenou výši podpory (leasing)

Program/ Poskytovatel	Metodika režie	Neuznatelné náklady
FRVŠ	<ul style="list-style-type: none"> <li>není specifikováno</li> </ul>	veškerá režie

**Příloha D: Dotazník pro komparaci s organizacemi pracujícími na vlastní metodice fullcost v ČR**

**KA3 - Komparace s organizacemi pracujícími na vlastní metodice fullcost v ČR**

1	Název organizace	Vysoká škola polytechnická Jihlava
2	IČO	
3	Jméno odpovědného ekonoma za zavedení fullcost, e-mail	
4	Důvod zavedení fullcost (např. VaVPI, interní potřeba pro rozpočty fakult, zamezení dumpingovým cenám v rámci doplňkové činnosti apod.)	
5	Bylo s ideou zavést fullcost již seznámeno vedení univerzity a jaké byly reakce?	
6	Narazil proces zavádění metodiky fullcost na nepochopení ze strany akademické obce?	
7	Na jaké významnější překážky Vaše univerzita narazila při zavádění metodiky? Jak jste je vyřešili?	
8	Vyžadovalo / bude vyžadovat zavedení metodiky nějakou změnu organizační či ekonomické struktury Vaší univerzity / organizace? Jaké to byly / budou změny?	
9	Stručný popis organizace a organizační struktury: počet a název fakult, průměrný počet kateder na fakultách, ústavy, počet studentů, počet zaměstnanců, celkový obrát, přímé náklady, nepřímé náklady, celkové náklady v roce 2010.	
10	Stručný popis ekonomické struktury (rozlišujete skupiny nákladových středisek - uveďte jaké, využíváte režijní nákladová střediska - pro jaké účely?) Pánujete kvůli fullcost zavést nová nákladová střediska? Jaká?	
11	V jaké fázi zavádění metodiky fullcost se nyní Vaše univerzita / organizace nachází?	
12	Kolik má Vaše organizace poskytovatelů dotací? (stručně vyjmenujte)	
13	Jakým způsobem eliminuje / bude eliminovat Vaše organizace nezpůsobilé náklady podle různých požadavků poskytovatelů dotací?	
14	Jaké má Vaše organizace hotové interní předpisy upravující metodiku výpočtu režijních nákladů? (Pokud je možné, prosím, pošlete e-mailem na marketa.dubova@tul.cz)	
15	Metodika fullcost je zaváděná pomocí projektu OPVK?	
16	Jaké Vaše organizace používá rozvrhové základny? Plánujete využít i další, jaké a proč?	
17	Používáte v rámci současné metodiky odhady? Jaké a proč? Plánujete odhady v rámci Vaší metodiky zcela eliminovat?	
18	Jakým způsobem odděluje /budete oddělovat nepřímé náklady pro pedagogickou a vzdělávací činnost?	
19	Jak často jsou ve Vaší organizaci počítány sazby pro kalkulaci nepřímých nákladů? 1x ročně či vícekrát?	
20	Jaký SW pro účely fullcost používáte / budete používat?	
21	Používáte vždy time sheets jako jeden z podkladů pro alokaci přímých mezd na projektu či zakázce?	
22	Jaký je / bude Váš přístup k odpisům přístrojů a jejich kalkulaci v rámci různých kalkulačních jednic (projektů, zakázek apod.) - používáte přístrojové deníky?	